

III -16 958

Academia de Studii Economice
București

Prof. univ. dr.
MIHAELA DUMITRANA
Academia de Studii Economice
București

Loredana Ligia Bîrsan
Universitatea Independentă "Titu Maiorescu"
Facultatea de Drept

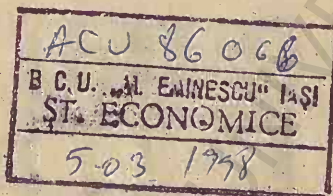
CONTABILITATEA ÎN COMERȚ ȘI TURISM

EDIȚIE REVIZUITĂ ȘI COMPLETATĂ



MAXIM





Prof. univ. dr.

MAGDALENA NEGRUȚIU
Academia de Studii Economice
București

Prof. univ. dr.

MIHAELA DUMITRANA
Academia de Studii Economice
București

Loredana Ligia Bîrsan

Universitatea Independentă "Titu Maiorescu"
Facultatea de Drept

CONTABILITATEA ÎN COMERȚ ȘI TURISM

EDIȚIE REVIZUITĂ ȘI COMPLETATĂ



103156
B.C.U. - IASI

MAXIM
București, 1998

CUVÂNT ÎNAINTE

A fi bine informat înseamnă a fi capabil să iei decizii corecte de a căror viabilitate depinde existența și bunul mers al unităților patrimoniale în special și a economiei în general.

Postura de om bine informat este consolidată de informația contabilă de detaliu sau de sinteză, în funcție de nivelul ierarhic.

Lucrarea de față își propune, și cititorii vor confirma, nașterea informațiilor contabile, sinteza acestora, controlul și modul concret de acțiune în funcție de utilitatea informațiilor furnizate; puterea deciziilor de a schimba viitorul economic al unității.

Destinatarii informațiilor contabile fiind studenții în principal și orice doritor de cunoștințe economice, autorii și-au propus o prezentare teoretică susținută de aplicații practice rezolvate. În ideea continuării instruirii prin autoverificare, se prezintă, la fiecare capitol un set de întrebări al căror răspuns presupune parcurgerea capitolului; și mai multe aplicații de rezolvat. În acest fel se îmbină teoria cu practica și se poate aprecia nivelul de cunoștințe.

Studiul contabilității fiind condiționat de cunoștințe juridice, iar înregistrările contabile având la bază contracte încheiate cu partenerii, pentru aplicațiile propuse spre rezolvare s-au conceput o serie de contracte de Bîrsan Loredana Ligia, studentă în ultimul an la Facultatea de Drept a Universității "Titu Maiorescu".

În speranța că lucrarea este structurată și redactată ținând cont de "comanda" beneficiarilor, precizăm că orice sugestie de îmbunătățire este binevenită.

Autorii

Notă: Coincidențele privind anumite date de identificare a societăților, numele persoanelor, sortimentele de mărfuri și altele sunt pur întâmplătoare.

CUPRINS

CUVÂNT ÎNAINTE	5
CAPITOLUL 1 ORGANIZAREA GENERALĂ A CONTABILITĂȚII SOCIETĂȚILOR COMERCIALE	11
1.1. Tipuri de societăți comerciale	11
1.2. Obiectul de activitate al societăților comerciale din ramura comerțului și turismului	19
1.3. Structuri patrimoniale proprii activității de comerț-turism	23
1.4. Organizarea generală a contabilității	27
Anexa 1.1.	33
CAPITOLUL 2 PARTEA 1 - EVALUAREA STOCURILOR ȘI MIȘCĂRII MĂRFURILOR	41
2.1. Principii de evaluare	41
2.2. Structuri de prețuri	51
2.3. Facturarea mărfurilor. Elementele comerciale, financiare și fiscale ale facturilor	55
Partea a doua - Teste grilă și întrebări	60
Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare	65
CAPITOLUL 3. PARTEA 1 - METODE DE CONTABILIZARE A STOCURILOR ȘI OPERAȚIILOR CU MĂRFURI	69
3.1. Formele și documentele aprovizionării și vânzării de mărfuri	69
3.1.1. Formele și documentele aprovizionării cu mărfuri	69
3.1.2. Formele și documentele vânzării de mărfuri	71
3.1.3. Organizarea evidenței operative a mărfurilor	75
3.2. Caracterizarea generală a metodelor de contabilizare a stocurilor și operațiilor cu mărfuri	75
3.3. Metoda inventarului permanent	76
3.3.1. Metoda inventarului permanent la cost de achiziție	77
3.3.2. Metoda inventarului permanent la cost standard	87
3.3.3. Metoda inventarului permanent la preț de vânzare	93
3.3.4. Metoda inventarului permanent în condițiile taxei pe valoarea adăugată (TVA) și a reducerilor de preț	102
3.3.5. Contabilitatea analitică a mărfurilor	115

3.4. Metoda inventarului intermitent.....	116
3.5. Contabilitatea aprovizionării - vânzării de mărfuri în condițiile constatării de diferențe la recepție și din distribuție	123
3.5.1. Contabilitatea aprovizionării de mărfuri cu diferențe la recepție.....	123
3.5.2. Contabilitatea vânzării de mărfuri în condițiile constatării de diferențe la vânzare	129
3.6. Operații privind constituirea și utilizarea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor și creanțelor-clienți.....	130
Partea a doua - Teste grilă și întrebări.....	135
Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare	144
Anexa 3.1. Set de documente privitoare la operații de cumpărare-vânzare a mărfurilor.....	155
CAPITOLUL 4 PARTEA 1 - CONTABILITATEA ALTOR OPERAȚII CU MĂRFURI.....	173
4.1. Inventarierea mărfurilor - necesitate, rol, organizare, etapele inventarierii.....	173
4.2. Stabilirea, regularizarea și contabilizarea diferențelor de inventar la gestiunile de mărfuri reflectate cantitativ-valoric	175
4.3. Stabilirea, regularizarea și contabilizarea diferențelor de inventar la gestiunile de mărfuri reflectate global-valoric	185
4.4. Contabilitatea transferurilor de mărfuri.....	187
4.5. Contabilitatea mărfurilor aflate la terți.....	190
Partea a doua - Teste grilă și întrebări.....	204
Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare	208
Anexa 4.1. Contract de vânzare în comision.....	213
Anexa 4.2. Contract de vânzare-cumpărare cu plata în rate.....	216
Anexa 4.3. Contract de consignație.....	219
CAPITOLUL 5. PARTEA 1 - ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII PRODUCȚIEI LABORATOARELOR DE COFETĂRIE ȘI PATISERIE.....	223
5.1 Structuri de prețuri și documente specifice producției laboratoarelor	223
5.2. Contabilitatea financiară la laboratoarele de cofetărie și patiserie.....	226
5.3. Contabilitatea de gestiune internă la laboratoarele de cofetărie și patiserie	227
5.4. Aplicație practică reflectată în contabilitatea organizată în dublu circuit	229
Partea a doua - Teste grilă și întrebări.....	238
Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare	240

CAPITOLUL 6 PARTEA 1 - CONTABILITATEA OPERAȚIILOR DE COMERȚ EXTERIOR.....	243
6.1. Particularități privind evaluarea mărfurilor.....	243
6.2. Contabilitatea exportului de mărfuri	245
6.2.1. Contabilitatea exportului în comision	245
6.2.2. Contabilitatea exportului pe cont propriu.....	256
6.3. Contabilitatea importului de mărfuri.....	260
6.3.1. Contabilitatea importului în comision.....	260
6.3.2. Contabilitatea importului pe cont propriu	269
Partea a doua - Teste grilă și întrebări	275
Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare	277
Anexa 6.1. Set de documente specifice importului de marfă	282
Anexa 6.2. Set de documente specifice exportului în comision.....	285
CAPITOLUL 7. PARTEA 1 - CONTABILITATEA OPERAȚIILOR CU AMBALAJE	301
7.1. Clasificarea ambalajelor și organizarea generală a contabilității acestora	301
7.2. Contabilitatea ambalajelor de transport recuperabile.....	304
7.2.1. Prețurile ambalajelor de transport recuperabile și implicațiile lor asupra contabilității	304
7.2.2. Documente folosite pentru reflectarea operațiilor cu ambalaje și evidența operativă a ambalajelor	305
7.2.3. Contabilitatea ambalajelor de transport recuperabile.....	307
7.3 Contabilitatea materialelor de ambalat mărfuri.....	317
Partea a doua - Teste grilă și întrebări	331
Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare.....	333
CAPITOLUL 8. PARTEA 1 - CONTABILITATEA ACTIVITĂȚII DE CAZARE, A ALTOR PRESTĂRI DE SERVICII PENTRU POPULAȚIE ȘI A ACTIVITĂȚII DE TURISM.....	337
8.1. Activitatea de cazare și alte prestări de servicii: caracterizare documente specifice și reflectarea în contabilitate	337
8.2. Activitatea de turism: caracterizare, clasificare, documente specifice	342
8.2.1. Reflectarea în contabilitate a activității de turism intern.....	347
8.2.2. Reflectarea în contabilitate a activității de turism internațional	350
Partea a doua - Teste grilă și întrebări	353
Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare.....	354

CAPITOLUL 9 PARTEA 1 - CONTABILITATEA CHELTUIELILOR, VENITURILOR ȘI REZULTATELOR.....	357
9.1. Structuri de cheltuieli și venituri	357
9.2. Contabilitatea cheltuielilor unităților patrimoniale	360
9.2.1. Contabilitatea cheltuielilor de exploatare.....	360
9.2.2. Contabilitatea cheltuielilor financiare	375
9.2.3. Contabilitatea cheltuielilor excepționale	378
9.2.4. Contabilitatea cheltuielilor cu amortizarea și provizioanele	379
9.3. Contabilitatea veniturilor unităților patrimoniale.....	385
9.3.1. Contabilitatea veniturilor din exploatare.....	385
9.3.2. Contabilitatea veniturilor financiare.....	386
9.3.3. Contabilitatea veniturilor excepționale	386
9.3.4. Contabilitatea veniturilor din provizioane.....	387
9.4. Calculul și contabilitatea rezultatelor.....	387
9.5. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor și veniturilor	404
Partea a doua - Teste grilă și întrebări.....	413
Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare	417
CAPITOLUL 10. PARTEA 1 - DOCUMENTE DE SINTEZĂ ȘI RAPORTARE FINANCIAR-CONTABILĂ.....	423
10.1. Bilanțul contabil	425
10.2. Contul de rezultate	436
10.3. Anexa la bilanț	451
Anexa 10.1. Balanța de verificare la 31 DECEMBRIE înainte de inventariere	452
Anexa 10.2. Balanța de verificare la 31 DECEMBRIE după închiderea exercițiului.....	455
Anexa 10.3. Bilanț încheiat la 31.12.199x	458
Anexa 10.4. Contul "Profit și pierdere" la 31.12.199x.....	461
Anexa 10.5. Determinarea rezultatului fiscal	463
Anexa 10.6. Repartizarea rezultatului exercițiului	464
Partea a doua - Teste grilă și întrebări	465
Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare	467
Anexa 10.7. Balanța de verificare sintetică.....	472
Anexa 10.8. Balanța de verificare sintetică la 31/12/N	475
Anexa 10.9. Balanța de verificare	477
BIBLIOGRAFIE.....	479

Capitolul 1

ORGANIZAREA GENERALĂ A CONTABILITĂȚII SOCIETĂȚILOR COMERCIALE

1.1. Tipuri de societăți comerciale

Întreprinderea sau societatea joacă un rol important în teoria macroeconomică. Ea poate fi studiată ca un tot unitar sau numai din anumite puncte de vedere. Poate fi studiată din exterior sau din interior.

Studiul efectuat din interiorul societății prezintă un deosebit interes pentru antreprenorul ei care trebuie să o conducă, să realizeze profit, să o mențină împotriva concurenței și să o dezvolte. Pentru aceasta, el trebuie să găsească mijloace de finanțare, personal și să o înscrie pe piețe. Succesele antreprenorului sunt asigurate, în principal, de cunoștințele sale tehnice și economice.

Dar înainte de a merge mai departe este necesar să dăm câteva definiții.

O organizație este un grup de oameni având reguli de funcționare precise și obiective. Acestea sunt foarte diverse: o familie, o asociație, un serviciu public, un sindicat, un partid politic, o societate.

Spre deosebire de noțiunea de întreprindere consacrată prin Legea 5/1978 (în prezent abrogată) care desemna o structură de organizare a unei activități, un organism economic și social, adică un subiect de drept, în accepțiunea dreptului comercial noțiunea de întreprindere se referă la o activitate organizată în anumite condiții și cu un anumit scop, fără ca organismul economic și social să beneficieze de calitatea de subiect de drept (fapte de comerț).

Subiect de drept este persoana fizică, în cazul întreprinderilor individuale, și societatea comercială, cu personalitate juridică, în cazul întreprinderilor societare. Scopul acestora este producția, prestarea de servicii, executarea de lucrări sau vânzarea de bunuri. Ele au o autonomie de decizie și își încheie activitatea la sfârșitul fiecărui an cu un bilanț. Contabilitatea este principalul lor

sistem de informare și, în același timp, reprezintă mijlocul legal de exercitare a unui control asupra corectitudinii și eficienței desfășurării activității comercianților.

Societatea comercială este instituită de două sau mai multe persoane care convin prin act constitutiv să-i afecteze în comun bunurile, în vederea partajării beneficiilor sau profitării de economiile ce pot rezulta. Aceasta nu exclude însă obligația participării în condiții de proporționalitate la pierderile ce pot apare în cursul desfășurării activității.

În anumite cazuri prevăzute de lege, societatea poate fi actul de voință al unei singure persoane.

Actul constitutiv, (Anexa 1.1) trebuie prin urmare să instituie:

- asociatul sau multitudinea asociaților (clauze de identificare a părților);
- aporturile asociaților care pot fi în numerar, în natură și în muncă sau prestări de servicii, cu indicarea capitalului social ce trebuie să corespundă plafonului minim stabilit de lege (2.000.000 lei pentru societățile cu răspundere limitată și 25.000.000 lei pentru societățile pe acțiuni). De asemenea trebuie să se indice care este capitalul social subscris și capitalul vărsat, modul de divizare a acestuia, numărul și valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale, după caz, precum și repartizarea acestora între asociați;
- obiectul societății trebuie să privească săvârșirea de fapte de comerț; în caz contrar societatea va fi civilă. Societatea nu poate avea ca obiect activități interzise prin legi speciale ori permise numai în anumite condiții (ex. Decretul 367/1971 privind regimul armelor, munițiilor și materiilor explozive);
- participarea fiecărui asociat la rezultatul activității. Actul constitutiv în care s-a stipulat ca totalitatea beneficiilor să revină unuia din asociați (clauză leonină), ori ca unul din asociați să nu participe la pierderi va fi lovit de nulitate.
- eventuala voință a asociaților la participare egală, derivată din interesul lor comun;
- clauze privind conducerea și gestiunea societății, drepturile și obligațiile asociaților;
- durata societății precum și modul de dizolvare și lichidare a acesteia;
- sediile secundare.

Ca persoană juridică societatea dispune de:

- patrimoniu propriu format din totalitatea bunurilor, drepturilor și obligațiilor cu caracter patrimonial care aparțin societății și care nu se confundă cu patrimoniile proprii ale asociaților/acționarilor. În aceste condiții, bunurile aduse ca aport de către asociați/acționari și cuprinse în activul patrimonial constituie gajul general al creditorilor sociali.
- firmă (nume) al cărei conținut este reglementat de Legea 26/1990 privind Registrul Comerțului, sediu și naționalitate. De menționat că orice societate comercială cu sediul în România are naționalitate română, inclusiv societățile comerciale cu participare străină.
- drepturi și obligații, dintre care enumerăm: dreptul de dispoziție asupra patrimoniului propriu, dreptul de a participa în nume propriu la raporturile juridice, dreptul de a sta în justiție în calitate de reclamantă sau pârâtă, răspunderea pentru obligațiile sociale.

Societatea cu răspundere limitată se poate constitui și prin actul de voință al unei singure persoane, caz în care aceasta, în calitate de asociat unic va avea drepturile și obligațiile ce revin adunării generale a asociaților și, după caz, și pe cele ale administratorului.

Pentru a determina amploarea alegerii care se oferă celor ce se decid să constituie o societate se impune cunoașterea componentelor alegerii, a limitelor aportului și a libertăților, respectiv responsabilității fondatorilor.

Aceste considerații determină existența următoarelor tipuri de societăți (*Pierre Lasseque - Gestion de l'entreprise*):

- A) societăți tip și particulare;
- B) societăți comerciale și civile;
- C) societăți de persoane sau de capitaluri;
- D) societăți făcând sau nu public apelul la economii;
- E) societăți cotate sau nu la bursă.

A. Societățile tip sau particulare

Sunt titulare de drepturi și obligații. Formele sub care pot exista sunt:

- a) **societatea în nume colectiv** - este cea mai veche formă de societate și cuprinde un număr mic de asociați (rude, prieteni) care doresc să

realizeze în comun activități mici. Se caracterizează prin faptul că asociații, în calitate de comercianți, răspund nelimitat și solidar pentru obligațiile sociale, iar asocierea se bazează pe încrederea deplină a asociaților, capitalul social fiind reprezentat prin părți de interes.

- b) **societatea în comandită simplă** - ia naștere pe baza actului constitutiv, iar asocierea se bazează pe încrederea deplină a asociaților. Caracteristic pentru această formă de societate este faptul că asociații se împart în două categorii: comanditații care răspund pentru obligațiile sociale nelimitat și solidar și comanditarii care răspund numai în limita aporturilor lor.
- c) **societatea cu răspundere limitată (S.R.L.)** - a apărut pentru prima dată în activitatea comercială în Germania (1892), iar în România a fost consacrată abia prin Legea 31/1990 privind societățile comerciale. Se caracterizează prin faptul că împrumută anumite caractere atât de la societățile de persoane, cât și de la societățile de capitaluri. Asocierea se bazează pe încrederea asociaților care răspund pentru obligațiile sociale numai în limita aportului lor.
- d) **societatea pe acțiuni (societatea anonimă)** - este forma cea mai complexă și evoluată a societăților comerciale, fiind destinată realizării marilor afaceri care necesită capitaluri însemnate. Are capitalul social divizat în acțiuni, răspunderea asociaților pentru obligațiile sociale fiind limitată la valoarea acțiunilor lor.
- e) **societate în comandită pe acțiuni** - această formă de societate se întâlnește rar în practică și are următoarele caracteristici: capitalul social are aceeași structură ca cel al societății pe acțiuni, dar în privința răspunderii pentru obligațiile sociale urmează regulile societății în comandită simplă: asociații comanditați răspund nelimitat și solidar, iar asociații comanditari răspund numai în limita aportului lor.

În funcție de diverse situații specifice, se pot distinge societăți particulare și prin:

- statutul lor juridic: societăți cooperatiste, societăți cu capital variabil, societăți cu participație deschisă, societăți mixte, societăți controlate de stat;
- obiectul lor: acestea sunt foarte numeroase și privesc domenii diverse de activitate: credit, asigurări, agricultură, profesii libere, imobile, presă, transport, etc.

B. Societățile civile și comerciale

Au caracter civil toate societățile pentru care legea nu atribuie alt caracter datorită formei, naturii, obiectului lor de activitate sau condițiilor în care se constituie și funcționează. În consecință, o societate este comercială pentru că:

- natura juridică a societății comerciale este contractuală, căci se constituie prin voința uneia sau a mai multor persoane;
- prin obiectul său îndeplinește fapte de comerț, așa cum sunt enumerate în Codul Comercial. În doctrină sunt considerate fapte de comerț "accesorii" ori "prin relație", conform principiului "accesorium sequitur principalem";
- odată cu îndeplinirea condițiilor și formalităților prevăzute de lege, dobândește personalitate juridică care îi conferă calitatea de subiect de drept.

C. Societățile de persoane și de capitaluri

Societățile de persoane iau ființă prin unirea de asociați care își cunosc și iau în considerare personalitatea lor, datorită acestui lucru având încredere mutuală, unul în altul. Ca urmare, părți ale unui asociat nu pot fi cedate decât cu asentimentul unanim al celorlalți, iar evenimentele afectând un asociat (deces, incapacitate, etc.), pot pune capăt însăși societății.

Factorul personal este deci preponderent (societăți cu caracter "intuitu personae"); din această cauză, societățile de persoane au un caracter "închis", iar aportul asociaților poate fi în numerar, natură sau în munca asociaților. Fac parte din această categorie societatea în nume colectiv și societatea în comandită simplă.

Societățile de capitaluri sunt acelea în care persoanele ce se asociază sunt indiferente. În general asociații nu se cunosc (cu excepția asociaților fondatori) și, în consecință, pot ceda liber acțiunile lor. Ca urmare, evenimentele nu afectează soarta societății, excepție făcând reducerea numărului asociaților sub numărul minim legal, indiferent de cauză.

Ceea ce diferențiază aceste societăți de societățile de persoane este factorul esențial, și anume cota de capital investită de asociat (societăți cu caracter "intuitu pecuniae"). Fac parte din această categorie societățile pe acțiuni și societățile în comandită pe acțiuni.

Concluzia care se impune este că societatea cu răspundere limitată nu se încadrează în categoriile prezentate mai sus, fiind o formă mixtă ce împrumută caractere din ambele categorii.

D. Societățile făcând sau nu public apelul la economii

Societățile nu sunt autorizate să facă public apelul la economii decât dacă îndeplinesc anumite condiții (să nu fie constituite împotriva legii, să nu comită delikte penale, să fie organizate și să funcționeze potrivit statutului, să îndeplinească anumite obligații în materie de publicitate).

E. Societățile cotate și necotate

Apelul public la economii se poate face prin simpla recurgere la publicitate financiară sau prin admiterea la cota unei burse de valori mobiliare. Cea de-a doua modalitate justifică dispozițiile speciale care protejează economia, dispoziții care se referă la constituirea obligațiunilor. Pentru aceasta este necesară reevaluarea bilanțului.

Societățile cotate și cele asimilate lor au o libertate proprie care este refuzată celor ce emit titluri la purtător.

F. Alte distincții

a. - Societățile cu risc limitat sau nelimitat

Această distincție se face în funcție de angajamentul asociaților. Astfel, pentru societățile în nume colectiv, anonime sau cu răspundere limitată, responsabilitatea fiecărui asociat este angajată în funcție de partea sa la capital.

La societățile în comandită responsabilitatea poate fi limitată sau nelimitată.

b. - Societăți sau nu de familie

Există societăți în familie (între soți, tată și fii, frați, etc.). În cazul acestor societăți se ține cont de legăturile familiale din două motive:

- pentru a nu se crea societăți fictive sau ilicite;
- pentru a nu se beneficia de măsuri favorabile prevăzute de lege (transmiterea gratuită a titlurilor), sau pentru a se evita fraudele.

c. - Societăți naționale și europene

Această distincție este cerută din punct de vedere juridic. Dacă societățile naționale se supun prevederilor dreptului național, cele europene se supun prevederilor directivelor comunitare.

Înființarea oricărei societăți presupune cunoașterea limitelor aporturilor și libertăților fondatorilor. Aceștia pot alege forma socială a societății, obiectul de activitate fiind supus, apoi, formei.

La alegerea formei trebuie luate în considerație următoarele elemente: capitalul minim, libertatea aporturilor, transmiterea drepturilor sociale, numărul minim de asociați, responsabilitatea lor, recurgerea la capitaluri străine, funcționarea societății, luarea deciziilor (prin unanimitate sau majoritate de voturi), regimul fiscal, cheltuielile de constituire.

În funcție de aceste elemente se pot menționa avantajele și dezavantajele prezentate de societățile anonime, în nume colectiv sau cu răspundere limitată, larg răspândite în România.

Avantaje

Societăți în nume colectiv	Societăți anonime	Societăți cu răspundere limitată
Nu există limită de capital		
	Responsabilitatea limitată a asociaților	Responsabilitate limitată
Formalități simple și puțin costisitoare		Formalități simple
Deficitul fiscal se resimte imediat asupra venitului asociaților	Posibilitatea de reîntregire a mijloacelor financiare	

Dezavantaje

Societăți în nume colectiv	Societăți anonime	Societăți cu răspundere limitată
Răspundere indefinită și solidară	Constituire costisitoare și formalități dificile	Constituire costisitoare
Angajarea patrimoniului social	Capital minim pentru societățile mici	Consimțământul de cedare a părților prin act scris
Dificultăți în transmiterea părților		Finanțare limitată
Fiscalitate dificilă		

Concluzii

Societăți în nume colectiv	Societăți anonime	Societăți cu răspundere limitată
Formă adoptată de grupuri de societăți pentru o activitate dificilă	Forma căutată de societățile importante	Formă favorizantă micilor societăți

Indiferent de forma societății sau de obiectul ei de activitate, contabilitatea este principalul sistem de informații al acesteia. Ea culege informațiile primare (*intrările*), le prelucrează și produce informații elaborate (*ieșiri*).

Ținerea unei contabilități de către orice întreprindere este nu numai o obligație juridică a ei, ci și o necesitate a mijloacelor de probă și de control.

Astăzi, contabilitatea contribuie la controlul eficienței gestiunii, la alegerea investițiilor, la fixarea prețurilor, determinarea rezultatului etc.

Contabilitatea poate fi definită (*Pierre Lasseque - Gestion de l'entreprise*) ca o tehnică care permite unei societăți să clasifice și să totalizeze în unități monetare, conform unui procedeu și unei forme definite de lege, toate operațiile pe care le realizează cu diferiți agenți ai lumii economice. Ea poate fi comparată cu o memorie scrisă care supraveghează valorile și rezultatele.

Înregistrând în scris toate operațiile a căror autenticitate o garantează, contabilitatea permite :

- cunoașterea periodică a situației întreprinderii vis-a-vis de terți: clienți, furnizori, salariați, stat, organisme sociale (dacă plățile s-au făcut în sume corecte și la termen, creanțele încasate, etc.);
- informarea conducătorului întreprinderii asupra situației patrimoniale și financiare;
- definirea rezultatului degajat în fiecare an din activitatea proprie, în funcție de care societatea varsă impozitul pe profit;
- determinarea sumelor ce se vor distribui asociaților, etc.

Dacă declarația fiscală nu constituie obiectul contabilității, ea este o aplicație practică a acesteia.

Organizarea și ținerea contabilității este obligatorie conform Legii 82/1991 pentru regiile autonome, societățile comerciale, instituțiile publice, unitățile cooperatiste, asociațiile și celelalte persoane juridice, precum și pentru persoanele fizice care au calitatea de comerciant.

1.2. Obiectul de activitate al societăților comerciale din ramura comerțului și turismului

Societățile comerciale care efectuează acte de comerț au un statut de intermediere între producătorii și consumatorii de bunuri materiale.

Ca urmare, comerțul ca parte componentă principală a sectorului terțiar al economiei se poate defini ca ansamblu de activități prin care se stabilesc legături permanente între producători și consumatori. În esență, el se definește ca o activitate continuă de cumpărare a mărfurilor și revânzare a lor, în scopul obținerii unui profit.

De regulă, drumul urmat de bunurile materiale se înscrie în relația: aprovizionare - stocare - vânzare.

Aprovizionarea (A) - se definește ca act comercial de trecere a mărfii din proprietatea vânzătorului în proprietatea cumpărătorului cu acordul expres sau tacit al ambilor parteneri.

Momentul intrării mărfii în proprietatea cumpărătorului, conform legislației și uzanțelor din România, poate coincide cu:

- primirea facturii și recepția mărfii urmată de achitarea contravalorii ei;
- primirea facturii furnizorilor. În acest caz apare un decalaj între momentul cumpărării și cel al recepției, decalaj care determină apariția mărfurilor facturate dar neprimite (**nerecepționate**);
- recepția mărfii în lipsa facturii, ceea ce determină apariția mărfurilor recepționate dar nefacturate.

Conform modalităților de plată a contravalorii mărfurilor, aprovizionarea poate fi cu plată imediată (**în numerar**) sau ulterioară (**în numerar sau prin bancă**).

Stocarea (S) - este operația de formare a rezervelor de mărfuri destinate vânzării.

Din punct de vedere contabil, stocul de mărfuri reprezintă:

- elementul principal al patrimoniului unui comerciant;
- element al calculației costului de aprovizionare al mărfurilor vândute.

În raport cu exercițiul de exploatare, stocul de mărfuri poate fi: inițial (Si), curent sau final (Sf).

Vânzarea mărfurilor (V) - reprezintă, din punct de vedere juridic, trecerea în proprietatea clientului (**cumpărătorului**) a unor mărfuri, pe baza acordului dintre parteneri cu privire la obiectul vânzării și al prețului de vânzare.

În principiu, momentul vânzării coincide cu momentul stabilirii consimțământului părților. Din punct de vedere contabil, momentul vânzării este considerat cel al facturării mărfurilor sau încasării contravalorii lor, dacă acesta din urmă coincide cu facturarea.

Ca și la aprovizionare, apar decalaje între vânzare și expediere (**livrare**) care determină existența:

- mărfurilor livrate dar nefacturate;
- mărfurilor vândute dar nelivrate.

Elementele caracterizate mai sus se determină reciproc, relația dintre ele fiind exprimată de **balanța fluxului (circulației) mărfurilor**

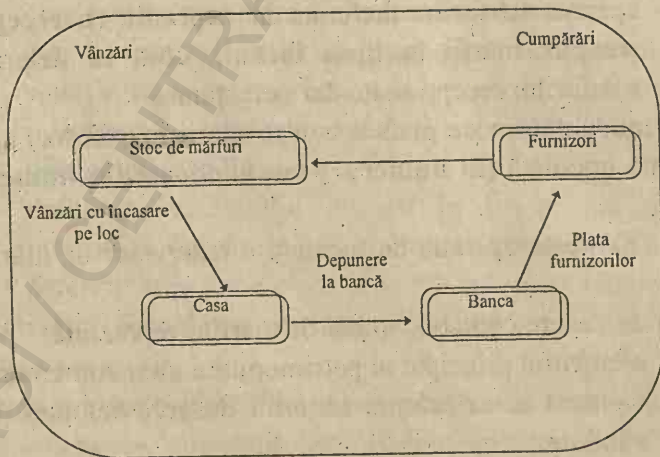
$$Si + A = V + Sf$$

în care: Si = stoc inițial; A = aprovizionare; V = vânzare; Sf = stoc final.

Această relație dă posibilitatea determinării mărimii unui element în condițiile cunoașterii celorlalte.

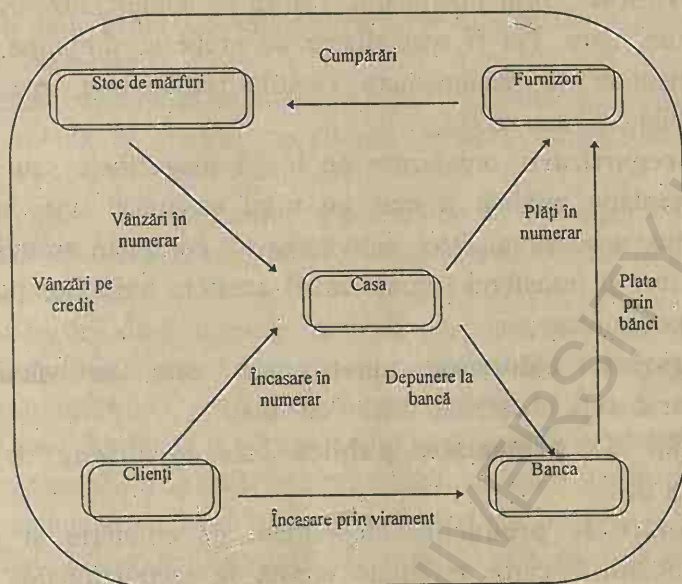
Realizarea neîntreruptă a ciclului de exploatare comercial determină obținerea disponibilităților bănești necesare atât reluării aprovizionărilor cât și asigurării profitului.

Ciclul de exploatare al unei societăți comerciale care vinde în numerar se poate prezenta astfel:



SCHEMA 1 - Fluxul simplu al mișcării mărfurilor

În cazul cumpărărilor/vânzărilor pe credit, ciclul de exploatare se prezintă conform schemei 2.



SCHEMA 2 - Fluxul complex al mișcării mărfurilor

Actele de comerț își largesc sfera cuprinzând nu numai circulația mărfurilor ci și prestarea unor variate game de servicii, complementare sau nu, bunurilor furnizate. Dintre acestea menționăm: servicii hoteliere care cuprind în principal serviciile de cazare, organizarea de excursii, schimb valutar etc.

După profilul activității economice, societatea de comerț poate fi:

- * specializată în comerț "en gros" (cu ridicata), "en detail" (cu amănuntul) sau de alimentație publică și prestări de servicii hoteliere, turistice etc;
- * mixtă dacă desfășoară activitate de comerț "en gros" și "en detail" sau "en gros" și de alimentație publică etc;
- * cu activitate complexă: industrială și de comerț, de comerț și de transporturi etc.

Activitatea societății de comerț se poate desfășura în funcție de profilul ei, printr-o varietate de unități, cum ar fi:

A) **depozite**, care la rândul lor pot fi:

- * **cu ridicata**, prin intermediul cărora se comercializează mărfuri în volum mare. Pot fi specializate pe grupe și subgrupe de mărfuri: alimentare și nealimentare (textile-încălțăminte, metalo-chimice, mobilă etc.) sau mixte;
- * **de repartizare**, organizate pe lângă magazinele sau unitățile de alimentație publică și care au rolul asigurării unei aprovizionări ritmice a acestora. Deci, activitatea lor constă în aprovizionarea cu mărfuri și transferul (repartizarea) acestora unităților pe lângă care sunt organizate;

B) **magazine, chioșcuri, tonete** prin care se vând mărfurile consumatorilor direcți, în cantități mici ("en detail");

C) **unități de alimentație publică** care în funcție de activitatea desfășurată pot fi:

a) **unități de producție**: laboratoare de cofetărie și patiserie și carmangerii, a căror activitate constă în aprovizionarea cu materii prime, transformarea lor în produse finite și:

- fie transferul către unități de desfacere aparținând aceleiași societăți;
- fie vânzarea către societăți terțe;

b) **unități de desfacere**: baruri, bufete care se aprovizionează cu mărfuri ce se vând în aceeași stare, cu organizarea consumului pe loc;

c) **unități mixte** (de producție și desfacere): restaurante, crame, braserii, bodegi, a căror activitate este complexă și constă:

- pe de o parte în aprovizionarea cu mărfuri și desfacerea lor în starea în care au fost cumpărate;
- pe de altă parte în aprovizionarea cu materii prime, transformarea acestora în preparate culinare și organizarea consumului acestora în unități proprii.

Desfășurarea activității de comerț, cu toată complexitatea ei, presupune existența unui patrimoniu adecvat, structurat în raport de particularitățile acesteia.

1.3. Structuri patrimoniale proprii activității de comerț-turism

Patrimoniul societății de comerț-turism are, de regulă, aceeași structură ca și în cazul celorlalte genuri de activități cu unele diferențieri legate de ponderea diferită a unor elemente.

De remarcat capacitatea de adaptare a patrimoniului la structura activității și influența rapidă a oricărei modificări asupra compoziției elementelor patrimoniale.

Modelul sintetic de reprezentare a patrimoniului îl constituie bilanțul, care prin structurile sale oferă o imagine a acestuia atât sub aspectul funcțional cât și al relațiilor de dobândire.

Marile categorii de informații furnizate de bilanț sunt: situația actuală și rezultatul exercițiului scurs. Pentru a cunoaște societatea, economic și financiar, aceste informații pot fi detaliate sau combinate.

Fiecărui post din bilanț îi corespunde o problemă de gestiune; fiecare post traduce politica urmărită de societate într-un anumit domeniu.

Studiul financiar al **pasivului patrimonial** dă naștere listei resurselor reversibile aflate la dispoziția societății. Finanțistii utilizează două părți diferite ale pasivului:

- capitaluri proprii (pasive nonexigibile);
- capitaluri împrumutate (străine sau pasive exigibile).

Prin această clasificare se face o distincție între:

- pasivele externe ale întreprinderii (deci pasivele vis-a-vis de terți) și
- pasivele interne care exprimă dreptul de dispoziție a asociaților asupra patrimoniului: capital, rezerve, profitul exercițiului.

O a doua clasificare se face în:

- capitaluri permanente sau stabile;
- capitaluri provizorii sau reânnoibile.

Capitalurile permanente cuprind împrumuturile pe termen mijlociu și lung și capitalurile proprii care sunt la dispoziția durabilă a societății: capitaluri, rezerve, profit nerepartizat, provizioane.

Capitalul social constituie gajul creditorilor sociali și marcând limita responsabilității societății, nu trebuie să crească sau să se diminueze ca urmare a operațiilor efectuate de societate. Capitalul poate fi majorat sau diminuat printr-un act de voință, prezentând însă garanțiile de formă și publicitate prevăzute de legislația în vigoare.

Capitalul, într-un al doilea sens, echivalează cu situația netă (activ net sau fond social), adică cu activul minus datoriile sau, altfel spus, cu capitalul social plus rezervele, profitul și diferențele din reevaluare minus pierderile.

Rezervele reprezintă, în principiu, profit afectat durabilității societății până la decizia contrară a organelor competente. Ele se mai pot defini ca "profit conservat la dispoziția societății și neîncorporat în capital".

Rezultatul reportat este:

- fie profitul sau o parte a profitului unuiu sau mai multor exerciții anterioare care n-a fost distribuit și nici încorporat în rezerve;
- fie pierderea suferită într-un exercițiu anterior.

Numai profitul, în calitate de rezultat, este însă o resursă.

Suma algebrică a capitalului, primelor de emisiune, diferențelor din reevaluare, rezervelor și rezultatului reportat reprezintă situația netă.

Reamintim că rezultatul măsurat prin bilanț trebuie să fie egal cu rezultatul măsurat prin contul de rezultate.

O importanță crescândă capătă în societatea de comerț și turism **provizioanele pentru riscuri și cheltuieli** destinate să acopere riscurile și cheltuielile datorate unor evenimente în curs de survenire sau probabile, având obiectul precizat dar realizarea incertă.

Toate provizioanele pentru riscuri și cheltuieli se diferențiază de cele pentru deprecieri care figurează în activ scăzându-se din valoarea elementelor pentru care se constituie.

Provizioanele figurând în pasiv au un obiect particular: litigii, garanții date clienților, pierderi pe piață, amenzi și penalități, pierderi din schimb valutar, cheltuieli de repartizat asupra mai multor exerciții (reparații capitale).

Datoriile pe termen mijlociu și lung se clasifică după natura lor în:

- **datorii financiare:** împrumuturi sub forma obligațiunilor convertibile, împrumuturi și datorii din credite etc.;
- **datorii din exploatare:** avansuri și acțiuni primite asupra comenzilor în curs, datorii față de furnizori etc.;
- **datorii diverse:** fiscale și sociale, asupra imobilizărilor, față de acționari și asociați.

Împrumuturile se pot efectua în țară sau străinătate, în moneda națională sau deval.

Dacă în lista resurselor reversibile nu apar particularități la societatea de comerț și turism față de celelalte societăți, în lista întrebuințărilor reversibile dată de activul patrimonial, ele își vor face apariția.

Întrebuințările reversibile obținute din resursele studiate sunt:

- bunuri monetare și financiare;
- mărfuri și ambalaje;
- factorii reali de producție;
- drepturi de constrângere: creanțe, titluri de participație, brevete.

Activul se subîmparte în două grupe al căror comportament este foarte diferit: o parte fixă și o parte mobilă.

Această diviziune care corespunde teoriei economice, după care clasificarea se face în active fixe și active circulante, este esențială din punct de vedere economic și financiar. Ea aranjează:

- pe de-o parte activul imobilizat sau activele aciclice, stabile, denumite imobilizări corporale, necorporale și financiare;
- pe de altă parte activul circulant sau întrebuințările ciclice, adică stocurile în curs, aconturile și avansurile vărsate asupra comenzilor, creanțele, valorile mobiliare de plasament, disponibilități.

Distincția între activul imobilizat și activul circulant nu este întotdeauna simplă, pentru că nu ține nici de natura lor fizică sau juridică, nici de durata lor în cadrul patrimoniului; ea are un caracter subiectiv: **destinația**.

Activele imobilizate sunt bunuri și valori destinate să servească în mod durabil activității societății. Ele nu se consumă la prima utilizare; sunt destinate să rămână durabil sub aceeași formă în cadrul societății.

Activele circulante sunt elemente ale patrimoniului care conform destinației sau naturii lor n-au vocația să rămână durabil în societate; ele sunt destinate vânzării, deci periodic se schimbă contra bani, urmând ciclul întrebuințare - bani - întrebuințare.

Un utilaj este o valoare imobilizată dacă este destinat să ajute în desfășurarea activității; același utilaj este un produs finit pentru producătorul care-l fabrică sau marfă pentru comerciant.

Dacă într-o societate prestatoare de servicii turistice ponderea imobilizărilor corporale este mare (mobilier, covoare, perdele, mijloace de transport), în ramura comerțului propriu-zis este cu mult mai mică.

În comerț activele circulante sunt destinate vânzării. Ca urmare, el are vocația de a fi periodic transformat în bani. Rambursarea mijloacelor financiare utilizate este deci asigurată prin vânzarea mărfurilor sau prestarea serviciilor.

Activele circulante au o intervenție rapidă, cerând resurse pe termen scurt. Din contră, pentru activele fixe societatea trebuie să dispună de mijloace financiare pe termen lung.

Concluziile ce rezultă din cele amintite sunt:

- același bun poate, urmare unor circumstanțe, să fie un activ sau un bun de consumație, să fie un activ fix (activ imobilizat) sau un activ circulant;
- criteriul destinației nu ne dă nici natura bunului, nici durata sa, ci intenția subiectivă a antreprenorului care fixează destinația: ajutor în activitate sau vânzare;
- din primul criteriu rezultă unul derivat dar obiectiv: activul imobilizat este supus amortismentului. Survine o complicație pentru că pe de-o parte anumite active imobilizate nu se depreciază și nu sunt supuse amortismentului (terenuri, fondul comercial, titlurile de participație), pe de altă parte anumite active imobilizate, destinate în aparență ajutorului în activitate, sunt de fapt achiziționate cu scopul de a specula creșterea prețurilor.

După natura lor, imobilizările se clasifică în:

- imobilizări necorporale;
- imobilizări corporale;
- imobilizări financiare.

După destinația în cadrul societății, pot fi:

- utilizări profesionale;
- utilizări sociale;
- alte utilizări.

Activele circulante se clasifică după natura lor și ordinea cronologică a ciclului de exploatare în:

- * stocuri și în curs de execuție (active circulante materiale):
 - materiale;
 - produse în curs de execuție;
 - produse finite și reziduale;
 - mărfuri;
 - ambalaje;
- * creanțe (active circulante în decontare):
 - avansuri și acțiuni vărsate de societate furnizorilor asupra comenzilor;
 - creanțe asupra clienților și conturi atașate;
- * elemente de trezorerie (active circulante bănești):
 - valori mobiliare de plasament: acțiuni, obligațiuni, bonuri de trezorerie;
 - disponibilități bănești: casa, banca, cecuri, dobânzi etc.

În comerț ponderea cea mai mare o au stocurile sub forma mărfurilor și ambalajelor, disponibilitățile bănești (mai ales cele în numerar) și creanțele asupra clienților.

1.4. Organizarea generală a contabilității

Servind ca ghid în gestiune și furnizând informații, contabilitatea poate fi considerată ca o formă tradițională a informației de gestiune. Nici o informație nu rezolvă, însă, singură, problemele gestiunii, dar permite un calcul economic, al cărui studiu rațional dă posibilitatea luării deciziilor.

Contabilitatea tratează informația într-o manieră completă și continuă. Ea descrie datele observate sub toate aspectele și calculează imediat consecințele. Este, deci, un instrument de gestiune și o bază de previziune remarcabilă.

În timp ce **contabilitatea generală** calculează rezultatul global la închiderea exercițiului și descrie situația patrimonială furnizând baza analizei financiare, **contabilitatea specială** permite plata personalului, întocmirea facturilor sau înregistrarea devizelor, iar **contabilitatea de gestiune** se ocupă de calculul costului furnizând baza de calcul economic.

Pe baza datelor puse la dispoziție de **contabilitatea generală**:

- * se poate cunoaște dacă s-a menținut intactă capacitatea de exploatare și dacă s-a folosit în întregime;
- * se poate elabora un ghid al dezvoltării imediate și viitoare;
- * se poate stabili un program de finanțare și de trezorerie;
- * se pot determina diferite caracteristici ale situației financiare:
 - independența financiară;
 - posibilitatea acoperirii cu credite;
 - fondul de rulment;
 - trezoreria, lichiditatea.

Contabilitatea generală sesizează relațiile societății cu exteriorul, deci fluxurile externe. Informațiile pe care le culege și înregistrează contabilitatea generală pot fi analizate și dintr-un alt unghi, cel al fluxurilor interne. Ele se pot clasifica după legătura cu diverse funcții ale societății sau după diverse sectoare de activitate. Este o altă latură a contabilității, complementară celei generale, **contabilitatea internă de gestiune**, contabilitatea analitică sau de exploatare.

Obiectul său este determinarea și analiza costurilor, care permite:

- determinarea valorii stocurilor, care facilitează calculul rezultatului;
- determinarea prețului de vânzare;
- controlul costurilor, după analiza efectuată.

În comerț-turism, studiul eficienței analitice permite controlul politicii vânzării și a prestațiilor de servicii:

- înregistrând cheltuielile după destinația lor;
- controlând costul de aprovizionare, aferent prestațiilor și de distribuție;
- determinând eficiența pe unitate operativă sau chiar serviciu.

Tehnicile bazate pe contabilitatea analitică dau posibilitatea întocmirii proiectelor pentru:

- studiul variației volumului vânzării;
- intrarea pe o nouă piață;
- cunoașterea mărfurilor vândute sau a serviciilor prestate în pierdere;
- cunoașterea pericolelor de cădere sub punctul de rentabilitate de volum, de preț;
- cunoașterea productivității unei mașini, unei mâini de lucru, a unui m.p. de suprafață comercială.

În rezumat, contabilitatea analitică permite:

- * măsurarea rentabilității societății de manieră analitică: element cu element;
- * evaluarea rațională a elementelor de activ:
 - aprecierea gestiunii;
 - controlul rentabilității;
 - controlul responsabilităților.

Contabilitatea nu poate oferi însă toate soluțiile pentru gestiune; ea nu ne dă informații privind starea cererii, costul de renunțare la o decizie, anticipații asupra unor fapte și evenimente.

În concluzie, contabilitatea înseamnă cunoașterea, tratarea și interpretarea informațiilor interesând întreaga gestiune sau părți ale patrimoniului.

Metodele aplicate de contabilitate se pot aprecia după cantitatea de informații pe care le furnizează, precizia acestora, rapiditatea cu care sunt furnizate, eficiența deciziilor.

O tratare continuă și imediată a informațiilor și estimarea tuturor consecințelor pentru societate se poate asigura cu ajutorul calculatorului.

Înainte de a utiliza informația trebuie să vedem originea ei, lucru indispensabil terților și administratorului însuși pentru a-și face o idee a valorii societății, a creditelor ce i se pot acorda, etc.

Pentru ca cifrele să fie reale, faptele evaluate corect, iar imaginea societății fidelă, trebuie respectate o serie de principii contabile impuse de a IV-a Directivă a Comunității Europene și planul contabil general.

Principiile contabile sunt:

1. Fixitatea capitalului - este un principiu mai mult juridic decât contabil. Capitalul unei societăți este limita responsabilității sale vis-a-vis de creanțierii sociali; sumele sale nu pot fi modificate fără formalități și publicitate.

2. Principiul regularității - conform căruia documentele trebuie să fie întocmite și prezentate conform regulilor legale, reglementate sau profesionale.

3. Principiul sincerității - care presupune respectarea de către contabilitate a probității inventarului material și evaluării, conform documentelor publicate, claritatea lor, actualitatea în estimarea activelor la închiderea exercițiului.

4. Principiul noncompensației - determină evitarea pierderii de informații. Conform lui, nu se compensează două mișcări de sens opus în același cont; nu se compensează o cheltuială cu un venit; nu se compensează o creștere cu o diminuare de valoare și nici un post de activ cu unul de pasiv.

5. Principiul unicității și intangibilității bilanțului. Pentru un exercițiu dat, o societate nu poate întocmi și publica decât un singur bilanț. El este purtătorul legitim al societății asupra punctelor de vedere privind criteriul de evaluare, metoda folosită etc.

Datele bilanțului de închidere al unui exercițiu devin date ale bilanțului de deschidere al exercițiului ce urmează. Se urmărește deci identitatea situației la sfârșitul unui exercițiu și începutul celui următor.

6. Principiul nominalismului monetar. Pentru a măsura toate valorile înregistrate de contabilitate există o singură unitate și anume unitatea monetară. Ea conservă întotdeauna aceeași valoare în cursul timpului. Se aduce însă o atenuare acestui principiu datorită reevaluării de bilanț și a provizioanelor pentru creșterea prețurilor stocurilor.

7. Principiul conservării valorii - este o consecință a principiilor noncompensației și nominalismului monetar.

Contabilitatea înregistrează informațiile în unități monetare și nu fizice. Se poate ajunge ca valoarea monetară a unui bun fizic neschimbat să se modifice în decursul timpului. De asemenea, un bun poate ieși din patrimoniu la un alt preț decât a intrat. Această diferență se înregistrează într-un cont distinct.

Contul reflectând bunul patrimonial descrie clar mișcările materiale de intrare-ieșire a lui. Când cantitatea ieșită este egală cu cea intrată, soldul său este zero; diferența de valoare pune însă în evidență rezultatul dublei operații de intrare-ieșire: profit sau pierdere.

8. Principiul de realizare - face dovada obiectivității și verificării. Pentru a înregistra o îmbogățire, nu este necesară așteptarea unei încasări; trebuie însă așteptat ca îmbogățirea să fie certă și definitivă.

Nu se poate anticipa asupra vânzării unui activ și evaluării lui la un preț de vânzare probabil; el trebuie evaluat la prețul de origine chiar dacă este mai scăzut, dar cunoscut cu certitudine.

9. Principiul proeminenței cauzelor asupra consecințelor - se referă la înregistrarea mai întâi a angajamentelor și apoi a executării lor. Deci se dă cheltuielilor și veniturilor o importanță mai mare decât încasării și plăților. Veniturile și cheltuielile se cunosc sub aspect real (mișcare de bunuri și servicii) și sub aspect monetar (mișcare monetară).

10. Principiul proeminenței dreptului asupra faptei - se aseamănă celui precedent. Se înregistrează mai întâi actele și faptele juridice și apoi cele materiale. Astfel, data contabilizării unei vânzări nu coincide cu data încasării.

11. Principiul prudenței - este legat de funcția juridică a contabilității. Între două eventualități posibile, se înregistrează cea defavorabilă, rezultând o diminuare a rezultatului. Diminuările de valori trebuiesc înregistrate când apar, ca probabilități pentru viitor; în schimb creșterile de valori nu se înregistrează până nu devin certe și definitive prin obiectul lor și venitul aferent bunului considerat.

12. Principiul evaluării disimetrice - conform căruia activul se evaluează la valoarea inițială când are loc o creștere de valoare și la valoarea actuală când are loc o diminuare de valoare.

13. Principiul independenței exercițiilor - presupune împărțirea timpului în perioade egale, numite exerciții, care sunt, în principiu, riguros independente unele de altele. Atribuindu-se fiecărui exercițiu cheltuielile și veniturile aferente lui, se procedează la calculul rezultatului exercițiului.

14. Principiul permanenței metodelor sau al continuității lor - se referă la întocmirea bilanțului și a contului de rezultate sub aceeași formă și după aceeași tehnică, folosind aceleași criterii de evaluare.

Eventualele schimbări trebuie să fie bine motivate și autorizate de adunarea generală. O schimbare a criteriului de evaluare modifică repartizarea rezultatului în timp, între exerciții. Permanența metodelor permite comparațiile între exerciții.

15. Principiul permanenței condițiilor de exploatare - cere societății, ca în afara cazurilor particulare (lichidare, absorbție, fuziune), să-și continue activitatea în viitor, în aceleași condiții ca în prezent. Astfel, se realizează o bază convențională pentru anticipări.

Între țările Comunității Europene, Anglia este cea care aplică aceste principii într-o manieră diferită, dând prioritate următoarelor:

- **Principiul imaginii fidele** conform căruia contabilitatea trebuie să înregistreze într-o manieră perfectă situația patrimoniului și rezultatul. Se amplifică deci, principiul regularității și sincerității.
- **Principiul bunei informări** se referă la faptul că documentele contabile trebuie să dea o bună descriere situațiilor și operațiilor.
- **Principiul importanței relative** se aplică în Anexa la bilanț, referindu-se la producerea de informații obligatorii numai în măsura în care ele sunt necesare.

Organizarea contabilității se face conform prevederilor articolului 11 din Legea contabilității, în compartimente distincte, conduse de către directorul economic sau contabilul șef.

Contabilitatea generală se organizează și conduce pe baza normelor unitare prevăzute de lege, obligatorii pentru toate unitățile patrimoniale. Ea are ca obiectiv principal furnizarea de informații pentru necesitățile proprii și pentru terți: clienți, furnizori, debitori, creditori, salariați, bănci, organe fiscale, acționari și asociați.

Contabilitatea analitică sau de gestiune internă se organizează în conformitate cu specificul activității având în vedere necesitățile proprii. Are ca obiective: calculul rezultatelor fiecărei unități, întocmirea bugetului de venituri și cheltuieli pe feluri de activități etc.

Răspunderea pentru organizarea și ținerea contabilității revine persoanei care are obligația gestionării patrimoniului: administratorul societății, ordonatorul de credite etc. Acesta are obligația să asigure condițiile necesare pentru întocmirea documentelor justificative privind operațiile economico-financiare, organizarea și ținerea la zi a contabilității, organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului, întocmirea corectă a bilanțului contabil, publicarea lui și depunerea la termen organelor în drept.

Organizarea contabilității se poate face în sistem centralizat sau descentralizat. Alegerea unuia dintre cele două sisteme este condiționată de factori ca: mărimea și structura unității patrimoniale, tehnologia de fabricație, volumul operațiilor economice și gradul de automatizare a lucrărilor de contabilitate.

Contabilitatea centralizată este specifică societăților mici și mijlocii și presupune organizarea unui singur compartiment de contabilitate, la sediul acestora.

Contabilitatea descentralizată, specifică societăților mari, cu multe unități operative, de regulă dispersate teritorial, se organizează sub forma unui compartiment de contabilitate la nivelul întregii societăți și a unor birouri de contabilitate pentru fiecare sector de activitate. La nivelul acestora din urmă, se prelucrează informațiile furnizate de documentele primare și evidența operativă. Prelucrarea se poate face chiar până la balanța de verificare.

La contabilitatea centrală se impune prelucrarea informațiilor și reflectarea în contabilitatea curentă a operațiilor care privesc administrarea, conducerea și coordonarea de ansamblu a activității precum și relațiile cu terții. Tot aici se centralizează balanțele de verificare ale subunităților (sectoarelor de activitate), obținându-se balanța centralizatoare pentru întreaga societate.

Se impune totodată precizarea formei de contabilitate utilizată. Alegerea ei are în vedere specificul activității economice, diversitatea și frecvența operațiilor economico-financiare. Principalele forme de contabilitate sunt: maestru șah, pe jurnale, Carte Mare și automatizată. În cadrul fiecărei forme se stabilesc: forma și conținutul registrelor, situațiilor și formularelor utilizate pentru înregistrarea operațiilor în ordine cronologică și sistematică.

S-a cerut autentificarea prezentului înscris:

ACT CONSTITUTIV AL SOCIETĂȚII CU RĂSPUNDERE LIMITATĂ "COM DIVERS" SRL

Membrii fondatori:

1. POPESCU ANDREI, cetățean român, născut în București la data de 05.12.1960, domiciliat în București, str. Polonă nr. 6, bl. A, sc. 2, et. 3, apt. 28, sector 1 și

2. BAICU CONSTANTIN, cetățean român, născut în Timișoara la data de 20.09.1962, domiciliat în Cluj-Napoca, B-dul Unirii nr. 24, bl. C1, sc. 1, et. 1, apt. 15, jud. Cluj, am convenit înființarea unei societăți cu răspundere limitată în baza dispozițiilor Legii nr. 31/1990 și a OUG nr. 32/1997.

CAPITOLUL I

Denumire, forma juridică, sediul și durata de funcționare

Art. 1 - Denumirea societății este "COM DIVERS" S.R.L., denumire convenită în urma verificării anteriorității firmei la Oficiul Registrului Comerțului București și a rezervării nr. 0015987/20.09.1997.

În toate actele, documentele, facturile, publicațiile și alte acte ce emană de la societate, denumirea acesteia va fi urmată de cuvintele "Societate cu răspundere limitată" sau inițialele "SRL", de sediul societății și de numărul de înmatriculare la Registrul Comerțului.

Art. 2 - Societatea comercială "COM DIVERS" S.R.L. este persoană juridică română, având forma de societate cu răspundere limitată și își desfășoară activitatea în conformitate cu prezentul act constitutiv și cu legile române în vigoare.

Art. 3 - Sediul societății este în România, București, str. Polonă nr. 6, bl. A, sc. 2, et. 3, apt. 28, sector 1. Sediul societății va putea fi schimbat pe baza hotărârii adunării generale a asociaților, cu respectarea dispozițiilor legale.

Art. 4 - Durata de funcționare a societății este nelimitată.

CAPITOLUL II

Obiectul de activitate

Art. 5 - Societatea va avea ca domeniu de activitate principal comerțul cu ridicata cu bunuri de consum, altele decât cele alimentare (514), iar ca obiect de activitate principal comerțul cu ridicata cu produse din ceramică, sticlărie, tapete și produse de întreținere și curățire, de uz casnic și industrial (5144). Societatea va putea desfășura și alte activități, după cum urmează:

- activitate de comerț cu ridicata cu aparate electrice de uz casnic, aparate de radio și televizoare, discuri și benzi, echipamente și accesorii de iluminat (5143);
- activitate de comerț cu amănuntul, în magazine specializate, a articolelor de iluminat și a articolelor de menaj diverse: tacâmuri, veselă din sticlă, porțelan, ceramică și metal (5244).

În vederea realizării obiectului de activitate, societatea își va deschide puncte de vânzare în București și în toate județele țării și depozite pentru o mai bună desfășurare a activității propuse.

Totodată, societatea va putea îndeplini toate operațiunile financiare, imobiliare, mobiliare care vor fi considerate necesare sau utile. Societatea va putea să dețină atât direct cât și indirect părți sociale sau acțiuni în alte societăți private sau de stat cu obiect de activitate analog sau asemănător, prin investiții stabile în limitele permise de lege (excluzându-se orice intenție de activitate speculativă).

Societatea va putea să-și realizeze obiectul său de activitate atât în România cât și în străinătate cu respectarea legislației în vigoare și poate lua toate măsurile considerate necesare sau folositoare pentru realizarea obiectului de activitate.

Obiectul de activitate poate fi modificat, respectiv restrâns sau extins și la alte activități prin hotărârea adunării generale a asociaților, cu respectarea dispozițiilor legale în vigoare legate de publicitate și înregistrare la organele competente.

Societatea va putea să-și înființeze filiale precum și sucursale și puncte de lucru, fără personalitate juridică, în țară și străinătate în vederea realizării obiectului de activitate și cu respectarea dispozițiilor imperative ale legislației în vigoare.

CAPITOLUL III

Capitalul social

Art. 6 - Capitalul social subscris este în numerar, în valoare de 2.000.000 lei, împărțit în 20 părți sociale a câte 100.000 lei fiecare parte socială, cu mențiunea că la data autentificării prezentului Act constitutiv capitalul social a fost vărsat integral. Capitalul social va avea următoarea structură de participare:

1. POPESCU ANDREI cu un aport de 1.600.000 lei, reprezentând 16 părți sociale a câte 100.000 lei fiecare parte socială, numerotate de la 1 la 16, deci 80% din capitalul social și

2. BAICU CONSTANTIN cu un aport de 400.000 lei, reprezentând 4 părți sociale a câte 100.000 lei fiecare parte socială, numerotate de la 17 la 20, deci 20% din capitalul social.

Art. 7 - Capitalul social poate fi majorat pe baza deciziei adunării generale a asociaților, cu respectarea procedurii legale și a formalităților de publicitate.

Art. 8 - Fiecare parte socială subscrisă de asociați conferă acestora dreptul la vot în adunarea generală a asociaților, dreptul de a alege și a fi ales în organele de conducere, dreptul de a participa la rezultatele activității cât și dreptul de control asupra societății.

Art. 9 - Părțile sociale sunt indivizibile, fapt pentru care societatea nu recunoaște decât un singur proprietar pentru fiecare parte socială. Cesiunea parțială sau totală a părților sociale între asociați și față de terți se poate face numai pe baza hotărârii adunării generale a asociaților, cu respectarea dreptului de preempțiune a asociaților, cu efect în urma înscrierii în Registrul Comerțului. În urma decesului unuia dintre asociați părțile sociale ale acestuia se transmit moștenitorilor.

Art. 10 - Societatea va avea un registru al asociaților în care se vor înscrie, după caz, numele și prenumele, denumirea, domiciliul sau sediul fiecărui asociat, partea acestuia din capitalul social, transferul părților sociale sau orice altă modificare privitoare la acestea.

CAPITOLUL IV

Profit și pierdere

Art. 11 - Partea fiecărui asociat la profit și pierdere va fi proporțională cu capitalul social subscris de fiecare asociat, respectiv:

- | | |
|---------------------|-------|
| 1. POPESCU ANDREI | - 80% |
| 2. BAICU CONSTANTIN | - 20% |

Obligațiile sociale sunt garantate cu patrimoniul social, iar asociații răspund numai cu cota lor de capital.

Repartizarea anuală a profitului se face conform hotărârii adunării generale a asociațiilor.

CAPITOLUL V

Conducerea și administrarea societății

Art. 12 - Conducerea societății se va face de către asociați constituiți în adunarea generală care se va întruni ori de câte ori este nevoie și cel puțin o dată pe an pentru a decide în legătură cu activitatea societății și a aproba bilanțul contabil anual și repartizarea profitului.

Societatea va fi administrată de un consiliu de administrație format din cei doi asociați și numit pe o perioadă de un an de la înființarea societății, ambii administratori fiind împuterniciți să reprezinte societatea în raporturile cu terții. La expirarea acestui termen, adunarea generală a asociațiilor va opta între continuarea mandatului administratorilor sau alegerea unui administrator unic ori după caz consiliu de administrație ce va putea fi format din persoane fizice din afara societății. Administratorul unic sau consiliul de administrație vor fi remunerați și vor putea funcționa pe perioada de timp stabilită prin hotărârea adunării generale a asociațiilor.

Administratorii constituiți în consiliul de administrație vor exercita puterile conferite împreună, iar deciziile vor fi luate în unanimitate, cu excepția operațiilor ce se încadrează în limitele operațiilor obișnuite comerțului pe care îl exercită societatea. În cazul în care unul dintre administratori se opune efectuării operației, vor decide asociații care reprezintă majoritatea absolută a capitalului social.

În cazul în care numărul membrilor consiliului de administrație se reduce sub 2/3 din totalul acestora, se va convoca de urgență adunarea generală a asociațiilor pentru constituirea unui nou consiliu de administrație.

Consiliul de administrație va alege dintre membrii săi un președinte și poate alege și un vicepreședinte care să înlocuiască președintele în cazuri de absență sau impedimente.

Consiliul se reunește atât la sediul societății cât și în alte părți, în mod expres prevăzându-se posibilitatea de a se reuni pe teritoriul jud. Cluj, ori de câte ori Președintele consideră necesar sau când se face cerere scrisă de către unul din membrii săi. Consiliul se convoacă de Președinte prin scrisoare recomandată cu cel puțin 72 de ore înainte de adunare, adresată fiecărui

administrator și în cazuri de urgență cu telegramă primită cu cel puțin 24 de ore înainte de adunare.

Pentru valabilitatea deliberărilor Consiliului de Administrație se cere prezența efectivă a majorității membrilor săi. Hotărârile Consiliului rezultă din procesul verbal semnat de președinte.

Administratorul unic sau Consiliul de Administrație vor avea dreptul de administrare și reprezentare a societății în relațiile cu terții, având toate drepturile și obligațiile prevăzute de legislația în vigoare, cu excepția situației în care adunarea generală a asociaților hotărăște altfel. Administratorii nu vor putea transmite dreptul de reprezentare a societății unei alte persoane decât dacă această facultate li s-a acordat în mod expres de asociații reprezentând majoritatea absolută a capitalului social.

Consiliul de administrație va putea stabili o valabilitate internă de comunicare prin fax, comunicare care îi va angaja pe administratori între ei și față de societate.

CAPITOLUL VI

Forța de muncă

Art. 13 - Angajarea personalului societății se face pe baza contractelor individuale de muncă care se înregistrează la camera de muncă sau prin contracte civile privind prestarea de servicii (pentru colaboratori).

Nivelul salariilor pentru personalul societății se stabilește și poate fi modificat de către adunarea generală a asociaților.

CAPITOLUL VII

Evidența activității economico-financiare

Art. 14 - Evidența contabilă se organizează și se ține potrivit reglementărilor în vigoare. Societatea va întocmi anual bilanțul contabil și contul de profit și pierderi. În cazul în care buna funcționare a societății implică necesitatea asigurării unui control asupra actelor și operațiunilor administratorilor, adunarea generală a asociaților va desemna un cenzor, expert contabil, stabilind totodată indemnizația ce i se cuvine. Drepturile și obligațiile cenzorului sunt cele reglementate unitar prin lege.

CAPITOLUL VIII

Cesiunea părților sociale

Art. 15 - Părțile sociale sunt transferabile în mod liber prin succesiune în caz de deces, în schimb transferabilitatea lor totală sau parțială prin act între vii este supusă următoarelor limitări: asociatul care dorește să cedeze total sau parțial părțile sociale pe care le deține va face o ofertă în scris celorlalți asociați care au dreptul să cumpere proporțional cu cota pe care o posedă. Oferta este lovită de nulitate dacă nu este comunicată Președintelui Consiliului de administrație prin scrisoare recomandată cu aviz de primire, acesta având obligația de a informa toți asociații în termen de 15 zile de la data primirii ofertei.

Asociații își vor exprima opțiunea în scris în termen de 15 zile de la data comunicării, iar Președintele consiliului de administrație va avea obligația de a înștiința asociatul ofertant asupra deciziei celorlalți asociați.

Valoarea cotei va fi determinată de un expert în materie pe baza datelor conținute în ultimul bilanț aprobat și a balanței din momentul evaluării. Odată fixat prețul de vânzare al cotei va fi comunicat asociaților care și-au exprimat dorința de a cumpăra, aceștia având obligația să verse în termen de 15 zile de la comunicare 20% din preț cu titlu de avans, restul de 80% din preț va fi vărsat în termen de 90 zile, în caz contrar pierzându-se dreptul de cumpărare; numai și numai din acel moment se va face transferul de proprietate al cotei.

CAPITOLUL IX

Forța majoră

Art. 16 - Asociații vor fi exonerati de răspundere în îndeplinirea obligațiilor din prezentul act constitutiv în caz de forță majoră. Prin cazuri de forță majoră se înțeleg: evenimente de neprevăzut și de neînălăturat și care nu au putut fi evitate, apărute după semnarea prezentului act constitutiv (război, inundații, cutremure, incendii, catastrofe și alte cazuri similare independente de voința părților).

CAPITOLUL X

Dizolvarea și lichidarea societății

Art. 17 - Dizolvarea societății se va face prin acordul de voință al părților și în celelalte cazuri prevăzute de lege. Moartea unui asociat nu duce la dizolvarea societății, aceasta putând să-și continue activitatea cu moștenitorii

celui decedat, cu acordul asociaților rămași în viață. În lipsa acestui acord, dacă continuarea activității este posibilă, moștenitorii vor fi îndreptățiți să primească anual dividendul ce i s-ar fi cuvenit asociatului decedat, care va fi împărțit între moștenitori în părți egale.

Art. 18 - În caz de dizolvare, societatea va fi lichidată de un lichidator desemnat de adunarea generală a asociaților. Lichidatorul va întocmi un inventar, va evalua bunurile societății și va încheia un bilanț prin care se va constata situația exactă a activului și pasivului social. Totodată va întocmi un registru cu toate operațiunile în ordine cronologică. Din sumele rezultate din lichidare vor fi achitați creditorii în funcție de rangul lor preferențial, după care rezultatele financiare obținute vor fi repartizate asociaților proporțional cu cota de aport social cu care au participat la constituirea capitalului social.

CAPITOLUL XI

Soluționarea litigiilor

Art. 19 - Toate litigiile dintre părțile semnatare în legătură cu executarea prevederilor prezentului act constitutiv se vor soluționa de către părți, pe cale amiabilă, sau de către persoane special împuternicite. În caz contrar partea nemulțumită se poate adresa instanțelor de judecată competente.

Litigiile născute din raporturi contractuale ale societății vor fi supuse spre soluționare Comisiei de Arbitraj de pe lângă Camera de Comerț și Industrie a României.

CAPITOLUL XII

Dispoziții finale

Art. 20 - Semnatarii prezentului act constitutiv se angajează să nu participe ca salariați sau asociați la o altă societate privată care are același obiect de activitate ca cel care face obiectul prezentului act constitutiv.

Acesta poate fi modificat în raport cu cerințele ce vor apare, pe baza hotărârii adunării generale a asociaților, cu respectarea dispozițiilor legale în vigoare.

Redactat de parte în 5 (cinci) exemplare și autentificat la Biroul Notarului Public din București, str., sector

ASOCIAȚI,

Capitolul 2

Partea 1 - EVALUAREA STOCURILOR ȘI MIȘCĂRII MĂRFURILOR

2.1. Principii de evaluare

Un mare paradox al contabilității constă în contradicția ce apare între următoarele afirmații:

- * pe de-o parte cifrele contabile sunt riguros exacte și precise (se iau numeroase precauții pentru a se asigura condițiile necesare fiabilității sistemului contabil);
- * pe de altă parte și în același timp valorile care parvin contabilității pot varia într-un interval deoarece fenomenele nu se pot măsura cu certitudine, ci doar estima. Ori, această apreciere comportă forțat o incertitudine deoarece:
 - trebuie făcute anticipații pentru viitor: constituirea provizioanelor;
 - observatorul se poate situa într-un moment care diferă de altul: clipa trecută, a intrării bunului în patrimoniu, clipa prezentă, a măsurării unui consum sau ieșire din patrimoniu sau cea de sinteză, de la închiderea exercițiului.

În momentul intrării bunului în patrimoniu o valoare se impune fără ezitare: este costul său de intrare (care include prețul de cumpărare și cheltuielile anexe).

Valoarea anumitor active se poate diminua însă, deoarece:

- prețurile se modifică adesea datorită cererii și ofertei sau progresului tehnologic;
- valoarea monetară se diminuează, deci nivelul general al prețurilor crește;
- taxele de schimb cu monedele străine se modifică.

Ca urmare, este greu de conservat în timp valoarea de intrare; ea trebuie corectată sau substituită printr-o nouă evaluare, pe altă bază.

În noile evaluări trebuiesc respectate, însă, câteva constrângeri:

a) **Principiul prudenței** care poate califica principiul pesimismului sistematic, reprezentând punctul de vedere al terților care se interesează de solvabilitatea întreprinderii.

Potrivit principiului prudenței, nu este admisă supraevaluarea elementelor de activ și a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv și a cheltuielilor, ținând cont de deprecierile, riscurile și pierderile posibile generate de desfășurarea activității exercițiului curent sau anterior.

b) **Omogenitatea evaluărilor** conform căreia trebuie să se urmărească evoluția unui activ în decursul timpului.

Pentru aceasta este necesară folosirea aceluiași metode și procedee în evaluare, cel puțin pentru perioada unui exercițiu. Schimbarea unei metode nu asigură comparabilitatea datelor în timp și totodată denaturează situația patrimoniului și rezultatul exercițiului. De aceea, ea este posibilă doar la deschiderea exercițiului financiar și după o prealabilă fundamentare a schimbării în bilanțul de închidere a exercițiului precedent, cu arătarea influențelor asupra rezultatului.

c) punctul de vedere al gestionarilor întreprinderii reclamă **realismul sau actualitatea evaluărilor**. Un consum trebuie măsurat când are loc, după cum înregistrarea situației patrimoniale sau calculul rezultatului se face în funcție de împrejurările actuale.

d) **Facilitatea utilizării criteriilor obiective**. Valorile utilizate în practică sunt următoarele, ținând seama de valoarea de cumpărare (intrare), de uzură și de valoarea de ieșire (de vânzare):

- valoarea reziduală, adică costul istoric corectat cu diminuările de valoare;
- valoarea reziduală indexată la nivelul general al prețurilor;
- valoarea venală cu variantele: vânzarea liberă sau forțată, vânzarea unui singur bun sau a ansamblului societății;
- costul de înlocuire sau de cumpărare actual;
- valoarea economică (valoarea actualizată cu încasările nete așteptând întrebuintarea bunului);
- valoarea de judecată: combinând criteriile precedente sau alegând între ele, după circumstanțele avute în vedere.

Trebuie conciliat punctul de vedere al agentului economic cu cel al terților, valorile de cumpărare cu cele de vânzare.

O societate nu cumpără o marfă dacă prețul de cumpărare este superior celui de vânzare. Dar evoluția din cursul perioadei poate face să scadă valoarea de vânzare sub cea de cumpărare.

Valoarea inițială mai este denumită valoare de origine sau cost istoric. Este prețul dat de agentul economic în procesul aprovizionării, adesea prețul de cumpărare sau costul de producție. El este indicat pentru contabilizarea inițială în momentul intrării bunului în patrimoniu. Deci, valoarea inițială se impune ca un obiectiv fără echivoc, singurele lucruri colaterale fiind:

- includerea sau nu a cheltuielilor anexă;
- maniera de formare a stocurilor.

Excluderea cheltuielilor indirecte determină înregistrarea lor în cheltuielile exercițiului în care are loc aprovizionarea. Includerea lor determină trecerea în cheltuieli în același timp cu stocurile, pe măsura vânzării, deci o parte se transmit în exercițiile următoare.

Fiind stocuri reînnoite periodic, mărfurile nu subzistă prea mult în activ. De aceea se evită ca valoarea lor inițială să devină anacronică.

Dacă valoarea inițială este ușor de determinat, în schimb măsura valorii actuale este dificil de stabilit:

- prin imposibilitatea tratării de aceeași manieră a creșterilor sau diminuărilor de valoare;
- prin interferența a două probleme: actualizarea valorii inițiale și alegerea între valoarea de intrare și cea venală.

Deprecierile de valoare care nu sunt fatale, dar excepționale și nondefinitive sunt constatate prin provizioane pentru depreciere, deduse din valoarea inițială.

Corectarea valorii de origine pune în conflict valoarea venală (pentru creanțieri) și valoarea de intrare (pentru societate), care pot fi separate printr-o diferență sensibilă.

Creșterile de valoare nu se înregistrează în contabilitate.

Altfel spus, cifra înregistrată este cea a valorii venale, actuale când a avut loc o diminuare și a valorii inițiale când a avut loc o creștere. Rațiunea acestei practici este principiul prudenței: se înregistrează o minusvaloare dacă ea este probabilă și nu se înregistrează o plusvaloare decât atunci când este certă în existența sa și în sumă (când este confirmată prin vânzare conform principiului realizării). Punctul de vedere al terților (securitatea lor), este mai important decât al societății (măsurare exactă).

Este necesar totuși un cont pentru înregistrarea creșterii de valoare, când se datorează creșterii prețurilor prin inflație.

Fiind animate de o mișcare de rotație accentuată, stocurile rămân în activul unității mai puțin timp. De aceea diferența între valoarea inițială și actuală nu are timp să se lărgască.

În cazul creșterii sensibile a prețurilor este necesară o sumă mai mare pentru menținerea prin reînnoire a unei cantități neschimbate a stocurilor de mărfuri. În alți termeni, pentru reînnoire se utilizează o sumă neschimbată, dar pentru o cantitate mai mică a stocurilor. Are loc, deci, o pierdere de substanță. Pentru a se evita acest inconvenient, legea permite înscrierea în cheltuieli a unor provizioane pentru creșterea prețurilor. Aceasta duce la înregistrarea plusvalorii fără a o considera un profit și la evaluarea stocurilor de mărfuri la valoarea actuală.

Practica este obligată să utilizeze un număr redus de criterii ale valorii pentru a nu se ajunge la complicații. Nu este permisă însă nici utilizarea unui criteriu unic pentru că nu se pot satisface simultan mai multe cerințe.

Criteriile de evaluare de care trebuie să se țină seama sunt:

- să asigure conservarea valorii de origine a bunului;
- să înregistreze diminuarea de valoare, conform principiul prudenței (pentru a nu apărea un profit iluzoriu, creșterea nu se contabilizează);
- înregistrarea creșterii de valoare trebuie să respecte principiul realismului și prudenței.

Conform prevederilor art. 7 și 9 din Legea contabilității, regulile de evaluare a mărfurilor sunt:

1) La data intrării în patrimoniu, mărfurile se evaluează la valoarea de intrare denumită și valoare contabilă, care se diferențiază în funcție de calea de intrare și perioada intrării.

Astfel:

a) **mărfurile achiziționate cu titlu oneros** se evaluează la cost de achiziție (Ca) egal cu prețul de cumpărare (Pc) din factura furnizorului la care se adaugă toate cheltuielile din procesul aprovizionării (Cha).

Deci $Ca = Pc + Cha$.

Cheltuielile din procesul aprovizionării sunt formate din: cheltuieli de încărcare, transport, asigurare pe timpul transportului, descărcare, manipulare și eventuale taxe nerecuperabile ca accize și taxa pe valoarea adăugată pentru neplătitorii de taxă. Pentru mărfurile provenite din import, în cheltuielile de aprovizionare, respectiv în costul de achiziție se mai includ taxele și comisioanele vamale.

b) **mărfurile produse în societate** se evaluează la cost de producție (Cp), adică suma costului de achiziție al materiilor prime și a cheltuielilor directe de prelucrare la care se adaugă cotă parte din regia secției prelucrătoare;

c) **mărfurile intrate în patrimoniu cu titlu gratuit** se evaluează la valoarea actuală denumită și valoare venală, adică prețul pe care l-ar da dobânditorul lor, dacă le-ar achiziționa în acel moment, la locul și în starea în care se află. Valoarea actuală se stabilește pornind de la prețul pieții pentru mărfuri similare sau asemănătoare și corectându-l în funcție de starea și utilitatea mărfii pentru agentul economic.

În afara acestor valori de intrare, Legea contabilității mai permite evaluarea mărfurilor la intrarea în patrimoniu, la cost standard sau preț de vânzare. În acest caz, societatea are obligația să calculeze și să înregistreze diferența dintre prețul de înregistrare ales și cel impus de lege (cost de achiziție, cost de producție sau valoarea actuală).

În cazul alegerii pentru evaluare a prețului de vânzare, diferența este reprezentată de marja comerciantului.

2) **La inventar** evaluarea mărfurilor se face la valoarea actuală sau venală, estimată după prețul pieții. Aceasta este denumită și valoare de utilitate.

3) **La închiderea exercițiului financiar** se efectuează evaluarea de bilanț, deoarece la valoarea stabilită, mărfurile se vor reflecta în bilanț.

Pentru aceasta se compară valoarea de intrare a mărfurilor cu valoarea actuală, putând rezulta două situații:

a) Valoarea de inventar este mai mare decât valoarea de intrare, caz în care mărfurile au înregistrat o plusvaloare. Conform principiului prudenței, aceasta nu se reflectă în contabilitate deoarece ea se realizează și deci devine certă numai în procesul vânzării mărfurilor.

b) Valoarea de inventar este mai mică decât valoarea de intrare. În acest caz mărfurile au suferit o depreciere valorică, minusvaloarea necesitând constituirea unui provizion pentru depreciere. În contul "Mărfuri", acestea rămân înregistrate la valoarea de intrare, iar provizionul se constituie printr-un cont distinct.

Prin scăderea provizionului din valoarea de intrare se obține valoarea actuală a mărfurilor la care are loc evaluarea în bilanț. Deci provizionul apare ca un post sustractiv (se scade) al postului mărfuri.

4) **La ieșirea din patrimoniu** conform principiului costului istoric, mărfurile se evaluează la valoarea de intrare. Dar aceasta se diferențiază pentru același sortiment de marfă, în funcție de calea de intrare și perioada intrării.

De aceea este necesar calculul unei valori medii de intrare. Aceasta se poate calcula conform Legii contabilității prin:

a) procedeul costului mediu ponderat în două variante:

- global sau
- pe loturi de marfă.

și

b) procedeul epuizării succesive a stocurilor, tot în două variante:

- primul intrat - primul ieșit (FIFO - First In First Out) sau
- ultimul intrat - primul ieșit (LIFO - Last In First Out).

Costul mediu ponderat (CMP) se calculează fie lunar (global), fie după fiecare intrare (pe loturi).

Costul mediu ponderat global se determină conform relației:

$$\overline{CPG} = \frac{\text{Valoare globală}}{\text{Cantitate globală}} = \frac{\text{Sold inițial} + \text{Intrări}}{\text{Stoc inițial} + \text{Cantitate intrată}}$$

Pentru exemplificare, presupunem că o societate de comerț are la 01 ianuarie a.c. un stoc de marfă "X" - 1.000 unități cantitative (u.c.) la un cost de achiziție de 670 lei/u.c..

În cursul exercițiului au loc următoarele operațiuni economico-financiare:

1. Cumpărări de mărfuri, factura cuprinzând:

Marfa "X" Pc 400 u.c. x 620 lei/u.c.	=	248.000 lei
Cheltuieli transport	=	52.000 lei
Cost de achiziție total	=	300.000 lei
Cost unitar 300.000 lei : 400 u.c.	=	750 lei/u.c.

2. Vânzări de mărfuri cu încasare ulterioară.

300 u.c. x 800 lei/u.c. = 240.000 lei , valoarea vânzării la preț de vânzare

3. Vânzare de mărfuri, pe bază de efecte de comerț

$$P_v = 600 \text{ u.c.} \times 820 \text{ lei/u.c.} = 492.000 \text{ lei}$$

4. Cumpărări de mărfuri, cu plata imediată, factura cuprinzând:

Marfa "X" Pc 700 u.c. x 650 lei/u.c.	=	455.000 lei
Cheltuieli transport	=	35.000 lei
Cost de achiziție total	=	490.000 lei
Cost unitar 490.000 lei : 700 u.c.	=	700 lei/u.c.

5. Vânzări de mărfuri cu factură și decontare ulterioară, la $P_v = 840$ lei/u.c.

$$500 \text{ u.c.} \times 840 \text{ lei/u.c.} = 420.000 \text{ lei}$$

Utilizând datele exemplului prezentat $\overline{CPG}$ va fi:

$$\overline{CPG} = \frac{670.000 + (300.000 + 490.000)}{1.000 + (400 + 700)} = \frac{1.460.000}{2.100} = 695,24 \text{ lei/u.c.}$$

Situația mărfurilor intrate și ieșite, evaluate la cost de achiziție se prezintă conform datelor din fișa de cont analitic cantitativ-valorică (vezi Fișa 1).

Fișa de cont analitic Nr. 1 a contului "Mărfuri"

Marfă "X"

Data	Explicația	Cantități			Valori			P/U
		Intrări	Ieșiri	Stoc	Debit	Credit	Sold	
1.01	Stoc inițial	—	—	1.000	—	—	670.000	670,00
10.01	Intrare factura nr. 2501	400	—	1.400	300.000	—	970.000	750,00
20.01	Ieșire factura nr. 354	—	300	1.100	—	208.572	761.428	695,24
25.01	Ieșire factura nr. 355	—	600	500	—	417.144	344.284	695,24
26.01	Intrare factura nr. 4201	700	—	1.200	490.000	—	834.284	700,00
31.01	Ieșire factura nr. 356	—	500	700	—	347.620	486.664	695,24
	Rulaje	1.100	1.400	—	790.000	973.336	—	—
	Total sume	2.100	1.400	700	1.460.000	973.336	486.664	695,24

Costul mediu ponderat global se calculează pentru o perioadă determinată, de regulă, lunar.

Avantajul acestui procedeu constă în nivelarea variațiilor de prețuri în condițiile fluctuației lor.

Dezavantaj: necesitatea așteptării sfârșitului de perioadă pentru evaluarea ieșirilor.

Pornind de la dezavantajele costului mediu ponderat global, au apărut variante care să le atenueze. În acest sens se pot identifica:

a) **Procedeul costului mediu ponderat teoretic** care poate fi costul mediu ponderat global al perioadei precedente. În exemplul nostru, pentru luna următoare, ieșirile ar putea fi evaluate la 695,24 lei, costul mediu ponderat global al lunii curente.

b) **Procedeul costului mediu ponderat pe loturi de marfă** impune calculul la ieșirea mărfurilor din patrimoniu, ori de câte ori la intrarea dinaintea ieșirii s-a schimbat prețul față de intrarea precedentă. Consecință: între două intrări succesive, toate ieșirile se evaluează la ultimul CP (costul mediu ponderat).

În exemplul nostru, ieșirile de la operațiile 2 și 3 se evaluează la:

$$\overline{CP}_{\text{loturi}} = \frac{\text{Valoarea precedentă} + \text{Valoarea intrată}}{Q_{\text{precedentă}} + Q_{\text{intrată}}}$$

$$\overline{CP}_{\text{lot I}} = \frac{670.000 + 300.000}{1.000 + 400} = 692,857 \text{ lei/U}$$

Ieșirile de la operația 5 se evaluează la:

$$\begin{aligned} \overline{CP}_{\text{lot II}} &= \frac{670.000 + 300.000 - (207.857 + 415.714) + 490.000}{1.000 + 400 - (300 + 600) + 700} = \\ &= \frac{346.429 + 490.000}{500 + 700} = \frac{836.429}{1.200} = 697,02 \end{aligned}$$

Fișa de cont analitică cantitativ-valorică pentru marfa "X" va cuprinde în această variantă următoarele informații privind intrările, ieșirile și stocul de marfă (vezi Fișa analitică nr. 2).

Fișă de cont analitic Nr. 2 a contului "Mărfuri"

Marfă "X"								
Data	Explicația	Cantități			Valori			P/U
		Intrări	Ieșiri	Stoc	Debit	Credit	Sold	
	Stoc inițial	-	-	1.000	-	-	670.000	670.000
1.01	Intrare factura nr. 2501	400	-	1.400	300.000	-	970.000	750.000
10.01	Ieșire factura nr. 354	-	300	1.100	-	207.857	762.143	692.857
20.01	Ieșire factura nr. 355	-	600	500	-	415.714	346.429	692.857
26.01	Intrare factura nr. 4201	700	-	1.200	490.000	-	836.429	700.000
31.01	Ieșire factura nr. 356	-	500	700	-	348.510	487.919	697.020
	Rulaje	1.100	1.400	-	790.000	972.081	-	-
	Total sume	2.100	1.400	700	1.460.000	972.081	487.919	697.020

Multitudinea de calcule presupuse de această variantă impune folosirea ei în condițiile unei dotări tehnice corespunzătoare.

c) Evaluarea la costul mediu al intrărilor fără a ține cont de stocul inițial.

Pentru exemplul nostru, ieșirile de marfă vor fi evaluate la:

$$\frac{300.000 + 490.000}{400 + 700} = 718,18 \text{ lei}$$

Metoda este practicabilă doar la sfârșitul perioadei.

Calculul costului de achiziție al mărfurilor vândute după procedeul epuizării succesive a stocurilor.

Acest procedeu constă în folosirea drept costuri de ieșire, a costurilor exacte de intrare, dar luate **într-o anumită ordine**, ordine care are un caracter contabil și nu corespunde neapărat mișcărilor reale.

Cele două variante ale procedurii sunt:

- primul intrat-primul ieșit (FIFO);
- ultimul intrat-primul ieșit (LIFO).

a) Procedeul FIFO

Principii

Ieșirile se consideră că au fost efectuate în ordinea intrărilor și sunt evaluate la costurile de achiziție ale acestora. Mărfurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, mărfurile ieșite se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al lotului următor, în ordine cronologică.

Exemplu:

Se are în vedere același caz prezentat anterior admitând că stocul inițial a fost achiziționat integral la aceeași dată, deci cu același preț (vezi Fișa analitică nr. 3).

Fișa de cont analitic Nr. 3 a contului "Mărfuri"

Marfă "X"								
Data	Explicația	Cantități			Valori			P/U
		Intrări	Ieșiri	Stoc	Debit	Credit	Sold	
	Stoc inițial	—	—	1.000	—	—	670.000	670
1.01	Intrare factura nr. 2501	400	—	1.400	300.000	—	970.000	750
10.01	Ieșire factura nr. 354	—	300	1.100	—	300x670= 201.000	769.000	670
20.01	Ieșire factura nr. 355	—	600	500	—	600x670= 402.000	367.000	670
26.01	Intrare factura nr. 4201	700	—	1.200	490.000	—	857.000	700
31.01	Ieșire factura nr. 356	—	500	700	—	100x670+ 400x750= 367.000	490.000	734
	Rulaje	1.100	1.400	—	790.000	970.000	—	—
	Total sume	2.100	1.400	700	1.460.000	970.000	490.000	700

Procedeul evaluează marfa ieșită la prețul cel mai vechi și o lasă în stoc la prețul cel mai nou. Este recomandat în condiții de inflație, deoarece prețul cel mai vechi este și cel mai mic. Ca urmare, diminuează cheltuielile cu marfa, majorând profitul și totodată impozitul pe profit (veniturile statului).

b) Procedeul LIFO

Ieșirile sunt considerate că au fost efectuate în ordinea inversă intrărilor comparativ cu fiecare dată de ieșire. Mărfurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, mărfurile ieșite se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al lotului anterior, în ordine cronologică.

Exemplul este realizat pe baza datelor prezentate anterior (se întocmește fișa de cont analitic nr. 4).

Fișa de cont analitic Nr. 4 a contului "Mărfuri"

Marfă "X"								
Data	Explicația	Cantități			Valori			P/U
		Intrări	Ieșiri	Stoc	Debit	Credit	Sold	
1.01	Stoc inițial	—	—	1.000	—	—	670.000	670
10.01	Intrare factura nr. 2501	400	—	1.400	300.000	—	970.000	750
20.01	Ieșire factura nr. 354	—	300	1.100	—	300x750= 225.000	745.000	750
25.01	Ieșire factura nr. 355	—	600	500	—	100x750+ 500x670= 410.000	335.000	750 670
26.01	Intrare factura nr. 4201	700	—	1.200	490.000	—	825.000	700
31.01	Ieșire factura nr. 356	—	500	700	—	500x700= 350.000	475.000	700
	Rulaje	1.100	1.400	—	790.000	985.000	500x670+ 200x700=	670 700
	Total sume	2.100	1.400	700	1.460.000	985.000	475.000	700

Procedeul evaluează marfa ieșită la prețul cel mai nou și o lasă în stoc la prețul cel mai vechi. Nu se recomandă în condiții de inflație, deoarece prețul cel mai nou este și cel mai mare. Deci se majorează cheltuielile cu marfa, diminuându-se profitul din vânzare și implicit impozitul pe profit (veniturile statului). În caz de depreciere monetară stocul este supraevaluat.

Reunind concluziile desprinse prin aplicarea celor trei procedee, prin prisma costului de achiziție al mărfurilor vândute și al nivelului stocurilor, se poate întocmi un tabel comparativ.

Procedee	Camv	Valoare Stoc
CMP	973.336	486.664
FIFO	970.000	490.000
LIFO	985.000	475.000

Rezultă că fiecare procedeu determină Camv și stocuri diferite ca o consecință a esenței acestora și evident rezultatele vor fi corelate și influențate în sensul creșterii sau diminuării lor.

Indiferent de procedeu de evaluare practicat de o unitate patrimonială, acesta trebuie să fie același pentru tot cursul exercițiului și în cele care se succed, pentru a asigura comparabilitatea informațiilor și posibilitatea unei analize în dinamică.

Dacă se schimbă totuși metoda de evaluare în cazuri justificate, trebuie determinate influențele asupra situației patrimoniale, financiare și asupra rezultatelor.

2.2. Structuri de prețuri

Dacă privim evaluarea mărfurilor prin prisma doar a celor două momente caracterizate prin repetabilitate, aprovizionare și vânzare, putem identifica două tipuri de prețuri:

- prețuri de cumpărare;
- prețuri de vânzare.

a) **Prețurile de cumpărare (P_c)** reprezintă echivalentul sumei plătite sau de plătit pentru mărfurile furnizate de alte societăți (furnizori).

Aceste prețuri se caracterizează prin:

* fluctuație:

⇒ în raport de corelația cerere ofertă;

⇒ în funcție de puterea de cumpărare a monedei naționale.

* negociabilitate - cu partenerii, cu ocazia încheierii contractelor.

Prețul de cumpărare este doar o componentă, desigur de bază, a costului de achiziție, folosit cu ocazia evaluării mărfurilor cumpărate și intrate în patrimoniu.

b) **Prețurile de vânzare (P_v)** reprezintă echivalentul bănesc al sumelor încasate sau de încasat ca urmare a vânzării mărfurilor.

Dacă privim acest preț prin prisma participanților posibili la circuitul comercial (angroșiști și detașiști), se pot decupa două structuri:

- prețul de vânzare al angroșiștilor;
- prețul de vânzare al detașiștilor.

Chiar dacă facem această distincție, esența sau structura acestui preț este aceeași; ceea ce diferă este doar nivelul prețului stabilit pentru același gen de marfă.

Prețul de vânzare se compune din:

- costul de achiziție al mărfii (Ca) și
- marja brută sau marja comerciantului (Mb).

ca urmare: $P_v = C_a + M_b$

Cunoscând modul de calcul al costului de achiziție

$C_a = P_c + C_h$ aprovizionare sau achiziție

$P_v = (P_c + C_h) + M_b$

Marja brută are ca scop acoperirea cheltuielilor de vânzare (C_v) și asigurarea profitului (P_n),

deci: $M_b = C_v + P_n$

iar: $P_v = (P_c + C_h) + (C_v + P_n)$

sau $P_v = C_a + C_v + P_n$,

de unde

$P_n = P_v M_v - C_a M_v - C_v$ sau

$P_n = M_b M_v - C_v$,

unde P_n - profit;

$M_b M_v$ - marjă brută aferentă mărfii vândute;

C_v - cheltuieli de vânzare (de desfacere).

Marja brută reprezintă suma cuprinsă în prețul de vânzare destinată acoperirii cheltuielilor de vânzare (desfacere) și asigurării profitului (P) societății vânzătoare.

Marja brută se adaugă la costul de achiziție pentru a obține prețul de vânzare.

Principalele caracteristici ale sale sunt:

- **mărimea marjei brute** care se stabilește de către vânzător, dar se negociază cu clientul în momentul negocierii prețului de vânzare care o include;
- **mărimea marjei** care fluctuează odată cu fluctuația prețului de vânzare pe grupe sau sortimente de mărfuri;
- **nivelul marjei brute** care se diferențiază în funcție de natura mărfurilor desfacute (în funcție de nivelul cheltuielilor de desfacere) și profilul societății ("en gros" sau "en detail" etc.).

Marja brută se poate stabili:

- procentual (procentul aplicându-se la costul de achiziție iar suma astfel stabilită adăugându-se la acesta);
- în sumă absolută (fixă) pe cantitatea de marfă (în comerțul cu legume-fructe, cereale și plante tehnice);
- mixt, prin combinarea procentului cu suma fixă;
- ca diferență între prețul de vânzare și costul de achiziție.

În situația în care evaluarea se face la preț de vânzare, apare necesitatea folosirii categoriei economice de marjă brută redusă. Aceasta are același conținut și scop (destinație). În sumă absolută, cele două categorii economice sunt deci egale. Procentual, se diferențiază.

Deosebirea între marja brută și marja brută redusă constă în modul de calcul al prețurilor:

- procentul de marjă brută se aplică la costul de achiziție al mărfii, suma rezultată adăugându-se la acesta pentru a obține prețul de vânzare;
- procentul de marjă brută redusă se aplică la prețul de vânzare, suma rezultată scăzându-se din acesta pentru a determina costul de achiziție.

Ca urmare, apare necesitatea transformării procentului de marjă în procent redus de marjă și invers.

Pentru transformarea marjei brute în marjă brută redusă se folosește procedeul sutei majorate cu procentul P_M .

$$Mb \rightarrow Mb(\text{redușă}) = \frac{100 \times P_M}{100 + P_M}$$

iar pentru transformarea inversă se folosește procedeul sutei micșorate.

$$Mb(\text{redușă}) \rightarrow Mb = \frac{100 \times P_M}{100 - P_M}$$

De exemplu, dacă o societate achiziționează o marfă "X" 1.000 buc. $\times$ 200 lei/buc. preț de cumpărare, cheltuielile de transport-aprovizionare fiind de 10.000 lei iar procentul de marjă 25%, rezultă:

Pc 1.000 buc. $\times$ 200	=	200.000 lei
Cheltuieli de transport	=	10.000 lei
Ca = Pc + Cha	=	210.000 lei
Mb 25% $\times$ 210.000 lei	=	52.500 lei
Pv = Ca + Mb	=	262.500 lei : 1.000 buc.
	=	262,5 lei/buc

Cunoscând valoarea mărfii la preț de vânzare și dorind determinarea costului de achiziție, este necesară transformarea:

$$Mb \rightarrow Mb(\text{redușă}) = \frac{25 \times 100}{100 + 25} = \frac{2.500}{125} = 20\%$$

Pv	262.500 lei
Mb (redușă) 20% × 262.500	<u>52.500 lei</u>
Ca = Pv - Mb	210.000 lei

Marja brută, inclusă în prețul de vânzare, exprimă de fapt, rezultatul brut din vânzarea mărfurilor. Rezultatul net, sub forma profitului net se calculează astfel:

Costul complet al mărfurilor vândute (Cc) exprimă suma cheltuielilor efectuate de unitatea patrimonială pentru vânzarea mărfurilor și se compune din:

- Costul de achiziție al mărfurilor vândute și cheltuielile de desfacere;
- Rezultatul net (Rn) = Vânzări de mărfuri (Pv) (cifra de afaceri) - Costul complet al mărfurilor vândute (Cc);
- $Cc = Camv + \text{Cheltuieli de desfacere}$;
- Cheltuielile necesare funcționării societății sunt salarii, materiale, lucrări și servicii efectuate de terți etc.

Schematic, formarea rezultatului poate fi redată astfel:

$$\text{Vânzări de mărfuri în sumă netă (Pv)} - \text{Costul complet al mărfurilor vândute (Cc)} = \text{Profit net}$$



- Camv
(cost de achiziție al mărfurilor vândute)
 - Salarii
 - Prestații terți
 - Impozite
 - Alte cheltuieli

În costul complet al mărfurilor vândute se pot include și cheltuielile administrativ-gospodărești.

2.3. Facturarea mărfurilor. Elementele comerciale, financiare și fiscale ale facturii

Documentul care stă la baza vânzărilor (cumpărărilor) de mărfuri este factura. Pentru furnizor, ea este un document de vânzare a mărfurilor, iar pentru client, de cumpărare.

Factura cuprinde:

a) **Prețul unitar al mărfurilor** care înmulțit cu cantitatea vândută/cumpărată pentru fiecare sortiment de marfă permite stabilirea valorilor parțiale. Acestea însumate dau valoarea totală a mărfii.

b) **Reduceri de preț** care pot fi de două tipuri:

- reduceri comerciale;
- reduceri financiare.

1. **Reduceri comerciale** pot fi: bonificații, remize, risturne.

Bonificațiile sunt reduceri de preț acordate de furnizor clientului pentru unele defecte de calitate conținute de marfă, dar care nu fac marfa nevandabilă. Se mai acordă la vânzarea mărfurilor la o dată foarte apropiată de data expirării termenului de garanție.

Remizele sunt reduceri acordate asupra prețului de vânzare convenit, în funcție de importanța cantității vândute (remize de cantitate) sau de rolul de revânzător al clientului (remize de revânzare). Se calculează, în general, prin aplicarea unui procent asupra prețului de vânzare (exemplu: remiza de 10% pe care o acordă editurile unor librării).

Risturnele reprezintă reduceri de preț calculate asupra ansamblului de operații efectuate cu același partener (client) pentru o anumită perioadă convenită de comun acord pentru care s-a depășit valoarea contractată (exemplu: risturne de 1% asupra vânzărilor către același client și care au depășit valoarea de 2.000.000 lei convenită prin contract).

Reduceri de preț cu caracter comercial se exprimă procentual. Procentul reprezentând reducerea se aplică asupra prețului de vânzare practicat de furnizor.

De exemplu:

PvMv 1.000 × 300 lei	=	300.000 lei
Remiză 2%	=	6.000 lei
Pv redus	=	294.000 lei

Reducerile de preț se pot factura odată cu marfa sau ulterior facturării mărfii. În primul caz influențează prin diminuare Pv la furnizor și Pc (implicit Ca) la client. În cel de-al doilea caz nu mai influențează prețul mărfurilor (pe care între timp clientul le și putea revinde), fiind considerate cheltuieli de exploatare la furnizorul care le acordă și venituri din exploatare la clientul care le primește.

2. Reducerile financiare apar sub forma sconturilor sau sconturilor de reglementare.

Sconturile sunt reduceri acordate de furnizor clientului pentru plata datoriei/încasarea creanței înainte de termenul de scadență. Exemplu: s-au vândut mărfuri de 500.000 lei cu termenul normal de plată de 90 zile. Clientul cere efectuarea plății după 30 zile. În acest caz i se acordă un scont de reglementare, care presupunem, este de 2% asupra valorii facturii:

$$500.000 \text{ lei} \times 2\% = 10.000 \text{ lei}$$

Exemplu de factură care cuprinde cele două tipuri de reduceri:

Analiza facturii primite de la furnizorul "Perla":

50 m stofă, de 90 cm lățime a 10.000 lei/m	500.000 lei
Bonificație 3% ($3\% \times 500.000$)	15.000 lei
Preț de cumpărare (după deducerea reducerii)	485.000 lei
Scont de reglementare, 1% asupra sumei de 485.000 lei	4.850 lei
Suma datorată furnizorului	480.150 lei

c) Prețul ambalajelor

Ambalajele pot fi facturate separat de marfă sau pot fi incluse în prețul mărfurilor. De regulă, sunt facturate separat și se plătesc odată cu plata contravalorii mărfurilor.

Exemplu: furnizorul "Perla" a facturat odată cu marfa și ambalaje: stelaje 50 buc. $\times$ 300 lei/buc. = 15.000 lei.

d) Prețul transportului

Factura poate cuprinde sau nu și prețul transportului în funcție de condițiile inserate în contractul încheiat între furnizor și client.

Principalele condiții de transport sunt:

- loco (franco) depozitul furnizorului ;
- loco (franco) unitatea primitoare;
- loco (franco) gară (autogară, port) de expediție;
- loco (franco) gară (autogară, port) de destinație.

Condițiile de transport exprimă locul în care se face trecerea mărfii din proprietatea furnizorului în proprietatea clientului. Până la acest loc toate cheltuielile sunt efectuate și suportate de furnizor. El le va include în prețul de vânzare al mărfii. De la acest loc până la destinație toate cheltuielile și responsabilitatea asupra mărfii cad în sarcina clientului. El le va adăuga la prețul de cumpărare al mărfii pentru a determina costul de achiziție. Dacă aceste cheltuieli se efectuează de furnizor în contul și pe seama clientului, el le va factura împreună cu marfa. În acest caz, transportul facturat clientului devine un element aditiv al facturii.

În cazul în care cheltuiala de transport-aprovizionare este facturată pentru două sau mai multe sortimente de marfă, ea trebuie repartizată pe fiecare sortiment. Repartizarea se face pe baza unui coeficient de repartizare convențional, calculat în raport de valoarea totală a mărfii.

$$K_{\text{chelt. aprov.}} = \frac{\text{Cheltuieli de aprovizionare}}{\text{Total valoare marfă aprovizionată}}$$

Cota cheltuielii de aprovizionare pe sortiment = $K_{\text{chelt. aprov.}} \times \text{Valoarea parțială a mărfii (pe sortiment)}$.

De exemplu, o societate se aprovizionează cu un lot de marfă, factura cuprinzând:

Marfă "X" 1.000 buc × 200 lei	200.000 lei
Marfă "Y" 2.000 buc × 300 lei	600.000 lei
Total marfă	800.000 lei
Cheltuieli de transport	40.000 lei
Total factură	840.000 lei

$$K_{\text{chelt. transp.}} = \frac{40.000}{800.000} = 0,05 = 5\%$$

Cheltuieli transport pentru marfa "X"	10.000 lei
5% × 200.000 lei	
Cheltuieli transport pentru marfa "Y"	30.000 lei
5% × 600.000 lei	
Total cheltuieli	40.000 lei

$$Ca = Pc + Ch_{\text{aprov}}$$

$$Ca/\text{marfă "X"} = 200.000 + 10.000 = 210.000 \text{ lei} : 1.000 = 210 \text{ lei/buc.}$$

$$Ca/\text{marfă "Y"} = 600.000 + 30.000 = 630.000 \text{ lei} : 2.000 = 315 \text{ lei/buc.}$$

e) În condițiile aplicării taxei pe valoarea adăugată (TVA), factura cuprinde și acest element cu caracter fiscal.

TVA este o taxă fiscală care privește vânzările de bunuri și prestările de servicii.

Din punct de vedere al statului TVA este un impozit, iar din punct de vedere al consumatorului final, o taxă pe consum. Deci se aplică numai în țara în care se consumă bunurile.

Deoarece valoarea adăugată în ramura comerțului (marja brută) se calculează ca diferență între prețul de vânzare și costul de achiziție al mărfurilor vândute, TVA se va calcula ca diferență între taxa aferentă vânzărilor și taxa aferentă cumpărărilor. Ca urmare, în factură trebuie să apară distinct prețul mărfurilor și serviciilor (fără TVA) și separat suma TVA.

Exemplu:

Denumirea sortimentului de marfă	Cantitate	Preț unitar	Valoare	TVA 18%
A	100	200	20.000	3.600
B	500	300	150.000	27.000
C	400	150	60.000	10.800
Total marfă			230.000	41.400
Total de plată			271.400	

Deoarece TVA aferentă vânzărilor se încasează sau urmează a se încasa de la clienți este cunoscută și sub denumirea de TVA colectată. TVA aferentă cumpărărilor se scade (se deduce) din taxa colectată, de unde și denumirea ei de taxă deductibilă.

TVA care se decontează cu statul se determină lunar ca diferență între suma TVA colectată și suma TVA deductibilă.

Dacă TVA colectată este mai mică decât TVA deductibilă, diferența se recuperează de la stat și reprezintă TVA de rambursat (de recuperat). Dacă TVA colectată este mai mare decât TVA deductibilă, diferența se datorează statului și reprezintă TVA de plată.

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, mărfurile se împart în:

- mărfuri cu taxă de 18%, în care se încadrează marea lor majoritate;
- mărfuri cu taxă de 9% (în general mărfuri alimentare și medicamente);

- mărfuri cu scutire de taxă, deci pentru care nu se calculează taxă la vânzare. Ca urmare, taxa la cumpărare aferentă materiilor prime din care sunt confecționate se include în costul lor de achiziție.
- mărfuri cu taxă zero, din această categorie făcând parte cele destinate exportului. Pentru aceste mărfuri, taxa aferentă cumpărării se va recupera de la stat.

Lunar se efectuează calculul:

TVA de decontat cu statul = TVA aferentă vânzărilor lunii - TVA aferentă cumpărărilor lunii

Exemplu:

O întreprindere a efectuat pentru luna în curs:

- vânzări de 1.000.000 lei;
- TVA aferentă 18% = 180.000 lei;
- cumpărările de mărfuri ale lunii sunt de 700.000 lei;
- TVA deductibilă 18% = 126.000 lei.

La sfârșitul lunii curente, TVA datorată statului este de 54.000 lei.

180.000 lei	- 126.000 lei	=	54.000 lei
TVA colectată	- TVA deductibilă		TVA de plată

Valoarea adăugată de societate în cursul lunii = Valoarea vânzărilor - Valoarea cumpărărilor = 1.000.000 - 700.000 = 300.000 lei.

Deci, TVA 18% $\times$ 300.000 lei = 54.000 lei

Reflectarea contabilă a elementelor facturii pentru cumpărări de mărfuri

Factura

Preț marfă		
Remize	(-)	
Preț net		→ D cont mărfuri
Scont	(-)	→ C cont venituri financiare
Preț net financiar		
TVA	(+)	→ D cont TVA deductibilă
Suma de plată		→ C cont furnizori

Contabilizarea elementelor facturii de vânzare

Factura

Preț marfă		
Remize	(-)	
Preț net		→ C cont venituri din vânzarea mărfurilor
Scont	(-)	→ D cont cheltuieli financiare
Preț net financiar		
TVA	(+)	→ C cont TVA colectată
Suma de încasat		→ D cont clienți

Reduceri de preț cu caracter comercial (bonificații, remize și risturne) se pot factura odată cu marfa sau ulterior facturării acesteia, printr-o factură distinctă. Dacă se facturează odată cu marfa influențează:

- la vânzător, prețul de vânzare al mărfii, înregistrându-se în creditul contului "Venituri din vânzarea mărfurilor", prețul redus;
- la client, costul de aprovizionare al mărfii, înregistrându-se în debitul contului "Mărfuri", prețul redus.

Dacă se facturează ulterior facturării mărfurilor, nu mai influențează prețurile acesteia contabilizându-se distinct:

- reducerile acordate, ca o "altă cheltuială de exploatare", sau o reducere a veniturilor din vânzare;
- reducerile obținute, ca "alte venituri din exploatare".

Reduceri financiare, indiferent de momentul acordării/obținerii lor (odată cu mărfurile sau ulterior), nu influențează prețul acestora și reprezintă cheltuieli financiare pentru vânzător și venituri financiare pentru cumpărător.

Partea a doua - Teste grilă¹ și întrebări

Teste grilă

1. Principiul prudenței permite:

- a) supraevaluarea elementelor de activ;
- b) subevaluarea cheltuielilor;

¹ În cazul testelor grilă, din variantele de răspuns prezentate este corectă o singură variantă.

- c) subevaluarea elementelor de activ;
- d) supraevaluarea veniturilor;
- e) subevaluarea elementelor de pasiv.

2. Schimbarea metodei de evaluare a stocurilor de marfă se supune următorului raționament:

- a) orice schimbare de metodă contravine legislației în vigoare;
- b) schimbarea metodei de evaluare a mărfurilor se decide la ultima inventariere a lor;
- c) se poate schimba metoda de evaluare în orice condiții;
- d) nu se poate schimba metoda de evaluare a mărfurilor pentru că se încalcă principiul permanenței metodelor;
- e) se poate schimba metoda de evaluare a stocurilor de marfă atunci când schimbarea este justificată argumentat în anexa la bilanț, arătându-se consecințele schimbării asupra patrimoniului și rezultatului.

3. În costul istoric al mărfurilor se includ:

- a) prețul de cumpărare și cheltuielile de stocare a mărfurilor;
- b) prețul de cumpărare și TVA aferentă cumpărării, dacă societatea este plătitoare de taxă;
- c) prețul de cumpărare și toate cheltuielile din procesul desfacerii mărfurilor;
- d) prețul de cumpărare și toate cheltuielile din procesul aprovizionării;
- e) prețul de cumpărare și accizele.

4. Deprecierile de valoare care nu sunt fatale, dar excepționale și nondefinitive sunt constatate prin:

- a) provizioane pentru deprecierea mărfurilor, deduse din valoarea inițială;
- b) provizioane pentru riscuri viitoare;
- c) provizioane pentru inflație;
- d) provizioane pentru deprecierea creanțelor clienți;
- e) provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții.

5. Creșterile de valoare nu se înregistrează în contabilitate pentru că:

- a) sunt reale;
- b) sunt definitive;
- c) sunt certe;

- d) semnifică un profit iluzoriu;
- e) semnifică o măsurare exactă a realității.

6. La ieșirea din patrimoniu mărfurile se evaluează la:

- a) prețul de vânzare, indiferent de metodă;
- b) prețul de cumpărare;
- c) valoarea de intrare;
- d) costul de producție, dacă au fost cumpărate cu titlu oneros;
- e) valoarea actuală.

7. Marja brută aferentă mărfurilor vândute are ca scop:

- a) asigurarea profitului din vânzare;
- b) acoperirea cheltuielilor de circulație și asigurarea profitului;
- c) acoperirea cheltuielilor de achiziție și asigurarea profitului;
- d) acoperirea cheltuielilor de desfacere;
- e) acoperirea cheltuielilor de desfacere și asigurarea profitului.

8. Marja brută aferentă mărfurilor vândute se determină:

- a) prin diferența dintre valoarea mărfii vândute la preț de vânzare și costul de achiziție al mărfii vândute;
- b) aplicând procentul de marjă la prețul de vânzare al mărfii intrate;
- c) aplicând procentul de adaos comercial la prețul de vânzare al mărfii aflate în stoc;
- d) aplicând procentul de marjă la prețul de vânzare al mărfii vândute;
- e) aplicând coeficientul mediu al diferențelor de preț la costul standard al mărfii vândute.

9. Dacă se primește o reducere de preț cu caracter comercial, ulterior facturării mărfurilor, aceasta semnifică:

- a) o reducere a valorii inițiale a mărfii;
- b) un venit din exploatare;
- c) un venit financiar;
- d) un venit excepțional;
- e) o reducere a cheltuielilor cu marfa intrată.

10. Toate cheltuielile de transport cad în sarcina furnizorului în condițiile:

- a) loco unitate primitoare;
- b) loco unitate furnizoare;
- c) loco gară de expediție;

- d) loco port de destinație;
- e) loco vagon de descărcare.

11. O cheltuială de transport comună mai multor sortimente de marfă trebuie repartizată pe fiecare sortiment conform:

- a) principiului independenței exercițiilor;
- b) principiului noncompensării;
- c) principiului intangibilității bilanțului;
- d) principiului continuității;
- e) principiului permanenței metodelor.

12. Prețul de vânzare al mărfurilor la un angrosist este influențat de:

- a) TVA aferentă vânzărilor;
- b) reducerile cu caracter comercial acordate ulterior facturării mărfurilor;
- c) reducerile cu caracter financiar;
- d) prețul ambalajelor de transport facturate distinct;
- e) reducerile cu caracter comercial acordate la facturarea mărfurilor.

13. Scontul acordat de furnizor se aplică la:

- a) creanța încasată la termen;
- b) creanța încasată înainte de scadență;
- c) prețul de vânzare al mărfii;
- d) prețul de vânzare al mărfii și cheltuielile de transport;
- e) prețul de vânzare al mărfii și cheltuielile de transport efectuate în contul clientului.

14. Cheltuielile accesorii efectuate în procesul de aprovizionare al mărfurilor se înregistrează direct în:

- a) costul de achiziție al mărfurilor;
- b) cheltuieli de exploatare;
- c) cheltuieli financiare;
- d) cheltuieli privind mărfurile ieșite;
- e) cheltuieli privind stocul de marfă.

15. Procedul FIFO folosit în condiții de inflație la evaluarea mărfurilor la ieșirea din patrimoniu prezintă avantaje pentru că:

- a) este ușor de aplicat;
- b) respectă principiul prudenței;

- c) este recomandat de legea contabilității;
- d) diminuează cheltuielile cu marfa și majorează marja aferentă vânzării;
- e) nu contravine reglementărilor fiscale.

Întrebări

1. Ce cauze pot conduce la diminuarea valorii mărfurilor, pe perioada stocării lor?
2. Arătați necesitatea evaluării mărfurilor, enumerați principiile ei și precizați în ce constă fiecare principiu.
3. De ce creșterile de valoare a mărfurilor nu se înregistrează în contabilitate? Ce consecințe fiscale ar apărea dacă s-ar înregistra?
4. La ce valoare se înregistrează marfa din stoc în bilanț și cum se determină ea?
5. Ce argumente aduceți pentru constituirea unor provizioane în condiții de inflație?
6. La ce valoare se înregistrează marfa la intrarea în patrimoniu și cum se determină ea?
7. Ce procedee recomandă legea contabilității în evaluarea mărfurilor la ieșirea din patrimoniu și în ce constă fiecare? Dacă ați fi administratorul sau managerul unei societăți, pe care l-ați alege și de ce?
8. Cum se determină costul de achiziție al mărfii în diferite stadii ale circulației ei?
9. Cum se stabilește marja brută, ce rol are ea și care-i sunt principalele caracteristici?
10. Cum se determină prețul de vânzare al unei mărfi? Susțineți practicarea prețului de vânzare reieșit din calcul sau format pe piață? Argumentați de ce?
11. Care sunt factorii cu influență asupra prețurilor? Explicați-i.
12. Sunteți pentru înregistrarea cheltuielilor de transport la aprovizionare într-un cont distinct de cheltuieli sau în valoarea mărfii intrate? De ce?
13. Ce reprezintă cheltuielile de transport efectuate în contul clientului și refacturate acestuia:
 - o creanță față de client și o datorie față de cărauș;
 - o diminuare de cheltuială;
 - un venit?
 Argumentați de ce.

14. Pentru ce formă de circulație a ambalajelor de transport optați:

- facturate distinct de marfă sau
- care circulă la schimb?

De ce?

15. Dacă ați deveni plătitor de TVA numai opțional ce ați alege:

- să fiți plătitor de TVA;
- să nu fiți plătitor de TVA?

Arătați argumentele pro și contra.

Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare

Aplicația nr. 1

O societate de comerț efectuează următoarele operațiuni economico-financiare:

1. Aprovizionare cu marfă, factura cuprinzând marfă 10.000 bucăți la preț de cumpărare 1.200 lei/bucată, cheltuieli transport 400.000 lei, TVA 18%.
2. Vânzare de marfă 8.000 bucăți.

Să se stabilească:

- a) prețul de vânzare știind că agentul economic practică o marjă brută de 25% și
 - este plătitor de TVA;
 - nu este plătitor de TVA.
- b) marja brută aferentă vânzării de marfă.

Aplicația nr. 2

O societate de comerț are în stoc o marfă "X" 6.000 bucăți, la un cost de achiziție de 500 lei/bucată.

În cursul exercițiului:

- a) achiziționează marfă 2.500 bucăți, preț de cumpărare 450 lei/bucată, cheltuieli transport 150.000 lei, TVA 18%;
- b) vinde 7.000 bucăți, la prețul de vânzare al pieței de 750 lei/bucată;
- c) cumpără marfă "X" 4.500 bucăți, preț de cumpărare 470 lei/bucată, cheltuieli transport 225.000 lei, TVA 18%;
- d) vinde 5.000 bucăți marfă la prețul pieței de 775 lei/bucată.

Se cere:

1. Determinarea costului de achiziție al mărfii vândute prin toate procedeele cunoscute, în două ipostaze:

- societatea este plătitoare de TVA;
- societatea nu este plătitoare de TVA;

2. Determinarea marjei brute din vânzare în condițiile punctului 1. Să se întocmească fișa de cont **analitic** a contului Marfă "X" în fiecare situație.

Aplicația nr. 3

Societatea "Com-invest" cumpără

						TVA 18%
marfă "X"	5.000 buc.	x	460 lei/buc.	=	2.300.000	414.000
marfă "Z"	1.800 Kg.	x	750 lei/Kg.	=	1.350.000	243.000
marfă "Z"	10.000 l	x	600 lei/l	=	6.000.000	1.080.000
Cheltuieli de transport				=	386.000	69.480
Cheltuieli de asigurare pe timpul transportului				=	579.000	
facturate de societatea de asigurări						

Să se determine costul de achiziție al fiecărui sortiment de marfă știind că:

- a) societatea este plătitoare de TVA;
- b) societatea nu este plătitoare de TVA.

Aplicația nr. 4

Societatea "Palace" cumpără 4.500 bucăți marfă, preț de cumpărare 800 lei/bucată, bonificație 1%, scont 2%, TVA 18%.

Se vând 3.000 bucăți marfă știind că marja brută este de 30%, iar la vânzare se cedează o remiză de revânzare de 2%, TVA 18%.

Să se determine prețul de vânzare al mărfii, marja brută aferentă vânzării și datoria față de furnizor, respectiv creanța față de client.

Aplicația nr. 5

Dispuneți de următoarele informații privind TVA: 300.000 lei TVA de recuperat din luna precedentă; 2.000.000 lei TVA colectată în luna curentă, 800.000 lei TVA deductibilă aferentă lunii curente.

Precizați semnificația taxei decontabilă cu statul la sfârșitul lunii curente și suma acesteia în condițiile:

- a) prorata 120%;
- b) prorata 100%;
- c) prorata 80%.

Rezolvați aceeași aplicație în situația în care în luna precedentă agentul economic a datorat statului suma de 300.000 lei și

- a) a achitat la termen;
- b) nu a achitat-o încă.

Aplicația nr. 6

În luna septembrie a exercițiului "N" o societate de comerț livrează mărfuri unui client fără factură: preț de vânzare 1.000.000 lei, TVA 18%. În luna octombrie se întocmește factura: preț de vânzare 1.200.000 lei, TVA 18%.

Taxa aferentă cumpărărilor este:

- în septembrie 100.000 lei;
- în octombrie 140.000 lei.

Calculați taxa decontabilă cu statul în fiecare din cele două luni și arătați semnificația ei.

Aplicația nr. 7

Dispuneți de următoarele informații: marfă cumpărată 8.000 bucăți, preț de cumpărare 750 lei/bucată, cheltuieli transport 460.000 lei, bonificație acordată cu marfa 1%.

Marja brută practică de agentul economic este de 30%.

Societatea vinde 5.000 bucăți marfă, cheltuielile de desfacere fiind în sumă globală de 720.000 lei.

Să se determine profitul brut și net știind că toate cheltuielile sunt admise de fiscalitate, iar impozitul pe profit este 38%.

Aplicația nr. 8

Dispuneți de următoarele informații: marfă achiziționată 10.000 bucăți, preț de cumpărare 800 lei/bucată, cheltuieli transport 400.000 lei, scont acordat de furnizor 3%, TVA 18%.

Se vând 8.000 bucăți marfă, prețul de vânzare determinându-se cu o marjă brută de 25%, scont cedat clientului 1%, TVA 18%. Ulterior, printr-o factură suplimentară, se cedează clientului o bonificație de 1%.

Să se determine cifra de afaceri a societății știind că aceasta:

- a) este plătitoare de TVA;
- b) nu este plătitoare de TVA.

Aplicația nr. 9

O societate cumpără 6 garnituri de mobilă a 8.000.000 lei, bucata, TVA 18%.

Ea le vinde în rate, pe baza unei facturi proforma cuprinzând:

6 garnituri mobilă x 10.000.000	=	60.000.000
TVA 18%	=	<u>10.800.000</u>
Total	=	70.800.000

La sfârșitul lunii curente încasează la termenul prevăzut prima rată de 10.000.000 lei, TVA 18%.

Care este taxa lunară decontabilă cu statul și ce semnificație are.

Aplicația nr. 10

Dispuneți de următoarele informații:

Se achiziționează o marfă "X" 5.000 bucăți, preț de cumpărare 660 lei/bucată, cheltuieli transport 300.000 lei, TVA 18%. La recepție se constată un plus de 500 bucăți care se acceptă în gestiune.

Se vând 4.000 bucăți, prețul de vânzare determinându-se cu o marjă brută de 20%, TVA 18%. Clientul refuză la plată 1.000 bucăți cu termenul de garanție depășit, pentru care i se întocmește factura în roșu, în cursul aceleiași luni.

Determinați:

- cifra de afaceri a societății în luna curentă;
- taxa pe valoarea adăugată decontabilă cu statul și semnificația ei.

Capitolul 3

Partea 1 - METODE DE CONTABILIZARE A STOCURILOR ȘI OPERAȚIILOR CU MĂRFURI

3.1. Formele și documentele aprovizionării și vânzării de mărfuri

În practica societăților de comerț-turism se întâlnesc forme comune de aprovizionare-vânzare a mărfurilor sau specifice unor unități operative.

3.1.1. Formele și documentele aprovizionării cu mărfuri

- **A. Formele comune și documentele aprovizionării cu mărfuri**

Aprovizionarea cu mărfuri se face de la societăți industriale și agricole producătoare din țară, prin import direct sau prin intermediul societăților de comerț exterior și de la alte societăți de comerț.

Procesul de aprovizionare se desfășoară pe baza contractelor încheiate cu furnizorii, în care se precizează denumirea mărfurilor ce se achiziționează, cantitățile și termenele de livrare, modalitățile și termenele de plată, condițiile de transport și ambalare etc.

Aprovizionarea se poate face și pe bază de comandă.

a) **Aprovizionarea fără delegat** (pe răspunderea furnizorului), are loc în concordanță cu prevederile contractuale și ale graficului de livrări. Pe baza acestuia furnizorul întocmește **Dispoziția de livrare** în conformitate cu care procedează la autorecepția lotului de mărfuri, întocmindu-se un **Proces verbal de autorecepție**.

Urmează **ambalarea** mărfurilor, **încărcarea** în mijlocul de transport și **expedierea** lor, cu această ocazie fiind încredințate cărașului. Ca documente de transport se întocmesc: **Scrisoarea de trăsură**, **Scrisoarea de transport**, **Buletinul de mesagerie** etc. (în funcție de mijlocul de transport folosit).

Cărauşul asigură transportul mărfurilor la destinaţie, anunţarea destinatarului şi încredinţarea bunurilor beneficiarului. Acesta numeşte o comisie de recepţie care procedează la recepţia cantitativă şi calitativă a lotului de marfă.

Urmărind concordanţa cu prevederile din contract şi documentele de livrare şi transport, comisia de recepţie întocmeşte **Nota de recepţie şi constatare de diferenţe**. În cazul constatării unor urme de violare a vagonului sau ambalajelor se întocmeşte un **Proces verbal de constatare** opozabil furnizorului sau cărauşului, după caz. Dacă parţial sau total, marfa nu este acceptată de societatea de comerţ, ca fiind necorespunzătoare sortimental, calitativ sau nelivrată la termenele prevăzute, este luată în custodie, întocmindu-se un **Proces verbal de luare în custodie**. Ulterior, ea se restituie furnizorului, care întocmeşte factura în roşu.

În nota de recepţie, marfa se evaluează la cost de achiziţie, sau la preţ de vânzare, în funcţie de metoda de contabilizare a operaţiilor cu mărfuri. Pe baza documentelor primare se fac înregistrări în evidenţa operativă (fişa de magazie, raport de gestiune etc.) şi se întocmesc documentele centralizatoare (**Recapitulaţii sau borderouri ale mărfurilor intrate**), care se înregistrează în contabilitatea sintetică.

b) **Aprovizionarea prin delegat propriu** are loc când furnizorul şi beneficiarul se află în aceeaşi localitate.

Delegatul societăţii de comerţ se prezintă la furnizor cu o comandă şi o delegaţie de ridicare a mărfurilor şi eventual cu CEC-ul necesar efectuării plăţii.

Participând la pregătirea lotului de marfă şi ambalaje, delegatul le preia şi semnează documentele de livrare (Dispoziţia de livrare şi Factura). El poartă răspunderea integrităţii lotului de marfă şi ambalaje.

La sosirea lui, se procedează la verificarea cantitativă şi calitativă şi se întocmeşte Nota de recepţie şi constatare de diferenţe.

Urmează prelucrarea şi înregistrarea documentelor de livrare şi recepţie asemănător cu procedura prezentată anterior.

În cazul lipsurilor de marfă constatate la recepţie se întocmeşte **Decizia de imputare** sau se ia delegatului un **Angajament de plată**.

c) **Aprovizionarea cu delegat al furnizorului** presupune prezentarea acestuia la unitatea beneficiară unde se verifică mărfurile de către comisia de recepţie şi se întocmesc documentele de recepţie. Decontarea necesită, fie aşteptarea documentelor de decontare de la furnizor, fie întocmirea lor din proprie iniţiativă de beneficiar.

- **B. Formele specifice de aprovizionare și documentele întocmite**

a) **Aprovizionarea prin intermediul depozitelor de repartizare** se întâlnește în cadrul societăților "en detail" sau de "alimentație publică".

Depozitul de repartizare efectuează două operații:

- prima se referă la recepția mărfurilor sosite de la furnizor, printr-una din formele anterioare;
- a doua o constituie distribuirea mărfurilor către magazine sau unități de alimentație publică. Aceasta se efectuează pe baza "Graficului de distribuție" și a "Notei de predare-restituire" care justifică descărcarea gestiunii depozitului și încărcarea gestiunii beneficiare.

Nota de predare-restituire stă la baza completării "Raportului de gestiune". cu intrările de mărfuri și a "Fișei de magazie" cu ieșirile de mărfuri.

Tot pe baza ei se întocmește Recapitulația mărfurilor ieșite din depozit și intrate în gestiunea primitoare.

b) **Aprovizionarea de pe piața agroalimentară** se face de unitățile operative de alimentație publică din numerarul reținut din vânzări și încredințat achizitorului sub formă de avans spre decontare. Acesta consemnează date de identificare a producătorului agricol, sortimentele de mărfuri, cantitățile și prețul de cumpărare în "Borderoul de achiziții". Predarea mărfurilor către gestiunea primitoare (bucătărie, bufet), se consemnează în "Nota de recepție și constatare de diferențe".

c) **Aprovizionarea din producție proprie** se întâlnește tot în alimentația publică și constă în transferul unor preparate culinare din bucătăriile restaurantelor către unitățile de desfacere (bufet etc.). Documentul de transfer este "Nota de predare-restituire" întocmită pe baza "Notei de comandă" emisă de unitatea primitoare. Nota de predare-restituire servește la descărcarea gestiunii bucătăriei și la încărcarea gestiunii unității primitoare.

3.1.2. Formele și documentele vânzării de mărfuri

Formele de vânzare a mărfurilor se pot împărți în două categorii și anume:

- vânzarea către consumatori individuali;
- vânzarea către consumatori colectivi sau terți (alte societăți).

După modalitatea de încasare a banilor, vânzarea poate fi în numerar sau prin virament.

De regulă, vânzarea către consumatorii individuali se face cu încasare în numerar, iar către terți cu încasare prin virament.

A. Vânzarea către terți (alte societăți) cu încasare în numerar sau prin virament cunoaște următoarele forme:

a) **Vânzarea loco unitate primitoare cu delegat al societății predătoare (furnizorului)**, presupune colectarea comenzilor de mărfuri de la beneficiari, pregătirea loturilor de mărfuri ce se vând, autorecepționarea și încredințarea lor delegatului, încărcarea în mijloacele de transport, întocmirea "Avizului de însoțire a mărfurilor".

Confirmarea primirii mărfurilor și acceptul plății lor se face prin **completarea de către beneficiar** a cantității de mărfuri primite în "Avizul de însoțire" și a semnării acestuia. Pe baza avizului astfel completat, furnizorul întocmește "**Factura**" care este individuală sau globală dacă vânzarea se face la mai multe unități aparținând aceleiași societăți.

Avizul de însoțire reprezintă documentul de ieșire a mărfurilor. În el se înscrie inițial **cantitatea livrată**, cumpărătorul completând **cantitatea efectiv primită**. Diferențele ce se pot ivi între cele două cantități, sunt denumite diferențe din distribuție și se soluționează de predătorul mărfii. În factură se menționează cantitatea efectiv primită de beneficiar.

Avizele de însoțire și facturile stau la baza înregistrărilor din evidența operativă gestionară. Ele se prelucrează și se centralizează în "Recapitulația sau Borderoul mărfurilor ieșite".

b) **Vânzarea loco unitate furnizoare cu delegat al cumpărătorului** necesită prezentarea acestuia cu o "comandă" cuprinzând mărfurile solicitate și o "Delegație de ridicare a mărfurilor".

Avizând comanda, serviciul comercial emite "Dispoziția de livrare" prin care dispune vânzarea mărfurilor. La unitatea predătoare se recepționează mărfurile, în prezența delegatului cumpărătorului, întocmind "Factura" și "Certificatul de calitate".

Prelucrarea documentelor se face asemănător variantei prezentate anterior.

c) **Vânzarea mărfurilor pe răspunderea furnizorului (fără delegat)** se efectuează pe baza contractului, a graficului de livrare și a dispoziției de livrare întocmită de compartimentul comercial.

După pregătirea lotului de marfă, se procedează la autorecepția sa, cu care ocazie se întocmește un "Proces verbal de autorecepție". Se întocmesc apoi documentele de livrare: "Factura", "Certificat de calitate" etc.

După predarea mărfurilor căraușului se emit documentele de transport: "Scrisoare de trăsură", "Scrisoare de transport", "Buletin de mesagerie" etc.

Documentele de livrare se înregistrează în evidența gestionară și apoi se prelucrează, centralizează și înregistrează în contabilitate.

B. Vânzarea către consumatorii individuali se face, de regulă, cu încasarea în numerar și cunoaște următoarele forme:

- a) vânzarea mărfurilor cu bon eliberat de vânzător și înregistrare în borderouri;
- b) vânzarea mărfurilor cu eliberare de bon și înregistrare în aparatul de casă;
- c) vânzarea mărfurilor cu tichet emis de aparatul de casă;
- d) vânzarea mărfurilor cu plata la domiciliul clientului prin casele de comenzi.

Dacă aceste forme de vânzare sunt specifice societăților "en detail", pentru cele de alimentație publică, ele se pot folosi în special la unități cu autoservire; ca formă specifică de vânzare pentru celelalte unități, apare:

e) vânzarea prin ospătari.

La vânzarea mărfurilor cu eliberare de bon, vânzătorul întocmește un "**Bon de vânzare**" în trei exemplare, din care două le înmânează clientului și al treilea rămâne la carnet.

Bonul de vânzare cuprinde: felul mărfii, cantitatea, prețul unitar de vânzare și valoarea mărfii la preț de vânzare.

Casierul încasează suma înscrisă pe bon și, după ce semnează și stampilează cele două bonuri, le înregistrează fie în "**Borderoul bonurilor de vânzare**" deschis pe raioane și grupe de mărfuri, fie în memoria aparatului de casă și în "**Banda de control**", care constituie documente primare ale vânzărilor de mărfuri.

La sfârșitul programului se totalizează valoarea înscrisă în borderouri sau în memoria aparatului de casă, totalul reprezentând valoarea vânzărilor.

Casierul numără banii și întocmește "**Monetarul**" care exprimă sumele încasate, iar șeful de unitate "**Centralizatorul vânzărilor pe unitate**", document care însumează pe gestiuni, volumul desfacerilor de mărfuri. Între cele două sume pot exista diferențe: plus sau minus de casă.

Vânzarea mărfurilor cu tichet emis de aparatul de casă presupune marcarea vânzării în aparatul de casă și eliberarea unui tichet în momentul încasării banilor și a eliberării mărfii solicitate. La sfârșitul programului se întocmește "**Monetarul**".

Vânzarea mărfurilor la domiciliu se face pe baza comenzilor telefonice ale clienților. Casele de comenzi pregătesc loturile de marfă solicitate, întocmind o "**Notă de comandă-livrare**" în care se consemnează sortimentele de mărfuri, cantitățile, prețul unitar, valoarea la preț de vânzare și taxa de transport. Aceasta se emite la unitatea predătoare, stând la baza înregistrărilor în "**Raportul de gestiune**" și a întocmirii facturii.

Vânzarea prin ospătari constituie o formă specifică aplicată în restaurante, crame, braserii etc. După preluarea comenzilor de la consumatori, ospătarii le transmit secțiilor gestionare (bucătărie, bar, bufet). Pentru mărfurile preluate de la acestea, ei întocmesc "**Bonuri de marcaj**" din carnete distincte pe secții, document justificativ al ieșirii din gestiune și al vânzării mărfurilor.

Documentul cuprinde numele ospătarului, secția, felul, cantitatea și valoarea mărfurilor la prețuri de vânzare ale categoriei de local. Emis în două exemplare, unul rămâne gestionarului secției care eliberează marfa, iar celălalt la carnet.

Încasarea banilor pentru mărfurile vândute se face pe baza "**Notei de plată**" întocmită în două exemplare, din care unul se predă clientului, iar al doilea rămâne la ospătar.

Încasarea se poate face nu numai în numerar, ci și prin virament, pe baza filelor CEC din carnete cu limită de sumă, sau în cont, prin recepția hotelurilor, pentru micul dejun servit de turiști în cameră.

La sfârșitul programului, fiecare ospătar centralizează datele din "bonurile de marcaj" și "notele de plată" în "**Borderoul de încasări și plăți**", cu defalcarea desfacerii pe secții gestionare și pe forme de încasare. Pe baza borderourilor, șeful de unitate întocmește "**Centralizatorul vânzărilor pe unitate**" cu defalcare pe secții (pentru descărcarea gestiunii acestora) și pe modalități de încasare a banilor.

În cazul tuturor formelor de vânzare cu încasare în numerar, acesta se depune la casieria centrală a întreprinderii sau se preia de către casierii colectori ai băncii pe baza "Monetarului". Un exemplar semnat de casierul general se restituie șefului de unitate, care înregistrează pe baza lui ieșirile de mărfuri în "Raportul de gestiune".

La casieria centrală, încasările se înscriu într-o chitanță centralizatoare care se înregistrează în "Registrul de casă".

Dacă numerarul încasat din vânzări este colectat prin mașini ale băncii, banii se înscriu în "**Borderoul însoțitor**" și se predau într-o geantă specială, sigilată. Gestionarul primește o chitanță de predare a genții. Numerarul inventariat la bancă, va apărea în extrasul de cont.

Un exemplar al chitanței de predare a banilor se transmite la Compartimentul financiar-contabil. Aici se confruntă cu Monetarul și raportul de gestiune trimise de gestionar și se întocmește "Centralizatorul vânzărilor și încasărilor pe întreaga întreprindere". Acesta servește pentru înregistrarea în contabilitate a vânzării mărfurilor, încasării banilor și a eventualelor diferențe de casă.

3.1.3. Organizarea evidenței operative a mărfurilor

Se face în mod diferit la depozite și celelalte unități: magazine, restaurante, baruri etc.

a) **La depozite** evidența operativă este organizată cu ajutorul "**Fișei de magazie**" în care gestionarul operează numai cantitativ, intrările și ieșirile de mărfuri, stabilind stocul de mărfuri după fiecare operație.

Datele din Fișa de magazie se confruntă periodic cu cele de la contabilitate pentru controlul exactității lor.

b) **În magazine, restaurante, cofetării, baruri, bufete** organizarea evidenței operative și a contabilității analitice prezintă particularități datorate formelor și documentelor vânzării mărfurilor care furnizează numai informații valorice. Evidența operativă se organizează cu ajutorul "**Raportului de gestiune**" întocmit zilnic sau periodic de gestionar și numai în etalon valoric. Acesta cuprinde mișcările valorice ale mărfurilor și ambalajelor și soldul scriptic determinat zilnic sau periodic.

c) **Forme de evidență operativă specifice** se organizează în gestiunile bucătăriilor și barurilor.

La bucătării, gestionarii întocmesc zilnic "**Planul producției culinare**", document cantitativ care exprimă stocul de preparate culinare.

La bar se întocmește "**Fișa de stocuri**" care are rolul unui inventar de predare-primire a stocurilor de mărfuri rămase la sfârșitul programului de lucru.

3.2. Caracterizarea generală a metodelor de contabilizare a stocurilor și operațiilor cu mărfuri

Metodele de contabilizare a stocurilor permit crearea unui sistem prin care să se evidențieze, pornind de la anumite reguli, atât stocurile cât și operațiile care le influențează, respectiv fluxul circulației mărfurilor. Sistemele create se pot diferenția prin:

- **prețurile utilizate** în evaluarea stocurilor și mișcărilor de mărfuri;
- **capacitatea de a identifica** și reflecta în mod continuu sau doar la anumite momente nivelul stocurilor;
- **structurile de conturi** utilizate în reflectarea stocurilor și operațiilor care le determină;
- **modalitatea de a privi intrările de mărfuri**, fie ca o afectare directă a nivelului stocurilor, fie ca o cheltuială determinată de procurarea unui bun.

Indiferent de metodele aplicate, privite în ansamblu, toate converg spre cunoașterea unor elemente indispensabile atât întocmirii bilanțului cât și contului "Profit și pierdere" și anume:

*** Nivelul stocurilor**

- ca obiect al inventarului în scopul evaluării și controlului gestionar;
- ca element de bilanț care definește o mărime patrimonială;
- ca termen în relația de calcul a costului mărfurilor vândute (variația stocurilor);
- pentru calculul provizioanelor în cazul deprecierii de valoare.

*** Calculul rezultatelor generate de activitate**

- identificarea și separarea reducerilor cu caracter comercial de cele financiare;
- stabilirea corectă a nivelului veniturilor și respectiv a cifrei de afaceri;
- dimensionarea costului de achiziție al mărfurilor vândute (cheltuielilor cu marfa);
- determinarea marjei brute aferente mărfurilor vândute.

*** În funcție de obiectivele urmărite și particularitățile proprii metodelor, acestea se pot grupa în două mari categorii:**

1. Metoda inventarului permanent.
2. Metoda inventarului intermitent.

Utilizarea noțiunii de "inventar" semnifică posibilitatea pe care o oferă contabilitatea de a stabili scriptic, permanent sau periodic nivelul stocurilor.

Potrivit art. 13 din Legea contabilității, contabilitatea analitică a valorilor materiale și implicit a mărfurilor se organizează cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea metodei inventarului permanent sau a metodei inventarului intermitent.

3.3. Metoda inventarului permanent

Metoda inventarului permanent asigură cunoașterea în orice moment a nivelului stocurilor, cu ajutorul conturilor de mărfuri, realizându-se în acest fel un inventar scriptic continuu. În acest sens în contul "Mărfuri" se înregistrează toate operațiile de intrare și ieșire, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ cât și valoric.

Determinarea nivelului stocurilor impune ca toate operațiunile de intrare-ieșire să fie evaluate la același tip de preț indiferent care ar fi acesta.

Plecând de la posibilele prețuri de evaluare, **metoda inventarului permanent se poate prezenta în mai multe variante:**

- a) Inventar permanent la cost de achiziție;
- b) Inventar permanent la cost standard;
- c) Inventar permanent la preț de vânzare (fără sau cu TVA).

3.3.1. Metoda inventarului permanent la cost de achiziție

Se caracterizează prin evaluarea stocurilor și mișcării mărfurilor la **cost de achiziție**, care de regulă este fluctuant pentru același sortiment de marfă. Această fluctuație presupune **calculul costului de achiziție** aferent mărfurilor vândute după anumite procedee. Legea contabilității prevede calculul după două procedee și anume:

- procedeul costului mediu ponderat;
- procedeul epuizării succesive a stocurilor.

Pentru contabilizarea operațiilor curente privind mișcările și stocul de mărfuri, Planul de Conturi General menționează următoarele conturi:

- **Contul 371 "Mărfuri"** care ține evidența mărfurilor aflate în depozitele cu ridicata, precum și a celor aflate în unitățile cu amănuntul sau de alimentație publică și este un cont de stocuri, de activ.

În debitul contului "Mărfuri" se înregistrează valoarea la cost de achiziție a mărfurilor intrate în gestiune (cumpărate, primite de la terți, aduse ca aport, constatate în plus la inventar, donații), și **în credit** valoarea la cost mediu de achiziție, a mărfurilor ieșite din patrimoniul unității (vândute, date în custodie la terți, minusuri la inventar).

Soldul contului reprezintă valoarea mărfurilor la cost mediu de achiziție, existente în stoc la finele perioadei.

Necesită dezvoltarea în analitic, cantitativ-valoric, pe fiecare sortiment de marfă.

- **Contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile"** evidențiază costul de achiziție al mărfurilor vândute de către unitățile patrimoniale.

În cazul inventarului permanent **se debitează** în cursul exercițiului cu valoarea la costul de achiziție a mărfurilor ieșite din patrimoniu (vândute sau constatate lipsă la inventar).

Creditarea contului se efectuează la finele perioadei cu repartizarea sumei totale a cheltuielilor cu marfa asupra rezultatului financiar. Ca excepție, se mai poate **credita** cu eventuale recuperări de cheltuieli și cu plusurile la inventar.

- **Contul 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"** ține evidența vânzărilor de mărfuri (la preț de vânzare mai puțin taxa pe valoare adăugată TVA).

În credit se înregistrează prețul de vânzare al mărfurilor vândute clienților.

Debitarea contului are loc la finele perioadei cu încorporarea sumei totale a veniturilor din vânzare, în profit. Ca excepție, se mai poate **debita** cu acoperirea eventualelor reduceri de prețuri cu caracter comercial (bonificații, remize, risturne) acordate ulterior facturării mărfurilor. În acest fel, se corectează cifra de afaceri, cu reducerile acordate.

Cele trei conturi prezentate formează osatura metodei. Celelalte conturi care mai apar fiind inerente reflectării fluxului circulației mărfurilor, nu definesc metoda și se pot grupa în următoarele categorii:

a) Pentru decontările cu furnizorii:

- **Contul 401 "Furnizori"** ține evidența relațiilor cu furnizorii interni și externi pentru aprovizionări de bunuri, lucrări executate sau servicii prestate.

Cont de datorii comerciale, de pasiv, se creditează cu datoria față de furnizori privind bunurile, lucrările sau serviciile recepționate, precum și TVA aferentă acestora și cu eventuale diferențe de conversie nefavorabile, aferente datoriilor neachitate la închiderea exercițiului.

Se debitează cu plățile efectuate către furnizori, eventualele diferențe favorabile de curs valutar aferente datoriilor către furnizorii externi, reluarea diferențelor nefavorabile de curs înregistrate la închiderea exercițiului, și valoarea efectelor comerciale acceptate de furnizori.

Soldul final creditor reflectă sumele datorate furnizorilor. Se dezvoltă în analitic pe fiecare furnizor în parte.

- **Contul 403 "Efecte de plată"** ține evidența obligațiilor de plată stabilite pe bază de efecte comerciale (cambie, trată, bilet la ordin etc.).

Cont de datorii comerciale, de pasiv, se creditează cu valoarea acceptată de furnizori a efectelor comerciale; se debitează cu plățile efectuate la scadență pe bază de efecte comerciale.

Soldul final creditor reflectă valoarea efectelor de plătit.

- **Contul 408 "Furnizori-facturi nesosite"** evidențiază obligațiile față de furnizori pentru bunurile primite fără factură. De menționat că în acest caz TVA-ul aferent cumpărărilor este neexigibil până la primirea facturii.

Cont de datorii comerciale, de pasiv, se creditează cu datoriile rezultate la recepția bunurilor, lucrărilor, serviciilor, în lipsa facturilor; se debitează cu valoarea facturilor sosite.

Soldul final creditor reflectă sumele datorate furnizorilor de la care nu s-au primit facturi.

- **Contul 409 "Furnizori-debitori"** (Avansuri furnizori) ține evidența avansurilor acordate furnizorilor pentru livrări de bunuri, executări de lucrări și prestări de servicii. Acordând un avans furnizorilor se naște un drept de creanță față de aceștia: ei devin debitori. Deci, contul 409 "Furnizori-debitori" este un cont de creanțe, de activ.

Se debitează la acordarea avansurilor în vederea aprovizionării cu bunuri sau în contul unor prestări de servicii sau executări de lucrări. Cu această ocazie se înregistrează și TVA-ul aferent avansurilor.

Se creditează la recepția bunurilor, lucrărilor sau serviciilor primite în contul avansurilor acordate.

Soldul final debitor reflectă avansurile acordate și neonorate încă de furnizori.

b) Pentru decontările cu clienții:

- **Contul 411 "Clienți"** ține evidența decontărilor cu clienții interni și externi pentru vânzări de bunuri, executări de lucrări și prestări de servicii pe bază de factură.

Cont de creanțe, de activ, se debitează cu vânzările de bunuri, prestările de servicii și executările de lucrări la preț de vânzare, cu TVA-ul aferent vânzărilor, diferențele favorabile de conversie aferente creanțelor exprimate în valută, la închiderea exercițiului, reluarea diferențelor nefavorabile înregistrate la închiderea exercițiului anterior și reactivarea creanțelor trecute la insolabilitate.

Se creditează cu sumele încasate de la clienți, diferențele nefavorabile de conversie aferente creanțelor în deize la închiderea exercițiului, reluarea diferențelor favorabile aferente creanțelor exprimate în valută, valoarea cecurilor și efectelor comerciale acceptate și valoarea aconturilor decontate.

Soldul final debitor reflectă creanțele neîncasate de la clienți. Se dezvoltă în analitic pe fiecare client în parte.

- **Contul 413 "Efecte de primit"** ține evidența creanțelor stabilite pe bază de efecte comerciale.
Este un cont de activ.
Se debitează cu creanțele față de clienți reprezentând valoarea efectelor comerciale acceptate de ei. Se creditează la depunerea efectelor comerciale spre încasare.
Soldul final debitor reprezintă valoarea efectelor comerciale de primit.
- **Contul 416 "Clienți incerti"** ține evidența clienților incerti, rău platnici, dubioși sau aflați în litigiu.
Este un cont de creanțe, de activ.
Se debitează cu creanțele devenite incerte în ce privește încasarea lor; se creditează cu sumele încasate de la clienții incerti sau cu sumele trecute pe pierderi cu ocazia scăderii din evidență a clienților incerti (inclusiv TVA).
Soldul debitor al contului reflectă creanțele față de clienții incerti.
- **Contul 418 "Clienți-facturi de întocmit"** evidențiază livrările de bunuri, prestările de servicii sau executările de lucrări, inclusiv taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-au întocmit facturi.
Cont de creanțe, de activ, se debitează cu valoarea livrărilor de bunuri, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate pentru care nu s-au întocmit facturi, inclusiv TVA.
Se creditează cu valoarea facturilor întocmite către clienți.
Soldul final debitor reprezintă creanțele față de clienți, înregistrate în lipsa facturilor.
- **Contul 419 "Clienți-creditori"** (Avansuri clienți) ține evidența avansurilor încasate de la clienți în vederea vânzărilor de bunuri. Primirea avansului presupune o obligație față de clienții care devin creditori. În consecință, contul 419 "Clienți-creditori" este un cont de datorii comerciale, de pasiv.
Se creditează cu sumele încasate de la clienți, reprezentând avansuri pentru livrări de bunuri, prestări de servicii sau executări de lucrări.
Se debitează la vânzarea de bunuri, prestarea de servicii sau executarea de lucrări în contul avansurilor primite.
Soldul creditor al contului reflectă avansurile primite de la clienți și neonorate încă.

Notă: la încasarea avansului se înregistrează și TVA aferentă.

c) **Pentru reducerile de preț cu caracter comercial** (bonificații, remize, risturne):

Dacă reducerile se acordă la facturarea mărfii, determină reducerea prețului de vânzare la furnizor, respectiv a costului de achiziție la client. În consecință, furnizorul va reflecta în creditul contului 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" prețul de vânzare redus, iar clientul în debitul contului 371 "Mărfuri" costul de achiziție redus.

Dacă reducerile se acordă ulterior facturării, se consideră o cheltuială de exploatare la furnizorii care le acordă, reflectându-se cu ajutorul contului 658 "Alte cheltuieli de exploatare" și un venit din exploatare la clientul care le primește, reflectându-le cu ajutorul contului 758 "Alte venituri din exploatare".

În acest caz:

- **Contul 658 "Alte cheltuieli de exploatare"**, de activ, se debitează în cursul exercițiului cu reducerile acordate ulterior facturării, se creditează la închiderea exercițiului cu scăderea reducerilor din venitul din vânzarea mărfurilor, soldându-se. În acest fel se diminuează și cifra de afaceri cu reducerile de preț. Reducerile ulterioare se pot înregistra și direct în debitul contului 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor".
- **Contul 758 "Alte venituri din exploatare"**, de pasiv, se creditează în cursul exercițiului cu reducerile primite ulterior, se debitează la închiderea exercițiului cu încorporarea sumei totale a veniturilor din reduceri în profit, soldându-se.

d) **Pentru reducerile de preț cu caracter financiar:**

Reducerile de preț cu caracter financiar, indiferent de momentul facturării lor, sunt considerate cheltuieli financiare la furnizorul care le acordă și venituri financiare la clientul care le obține.

- **Contul 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate"** evidențiază cheltuielile privind sconturile. Cont de activ, se debitează, în cursul exercițiului, cu valoarea sconturilor acordate clienților; se creditează la închiderea exercițiului, cu repartizarea sumei totale a sconturilor acordate asupra rezultatului financiar.
- **Contul 767 "Venituri din sconturi obținute"** ține evidența veniturilor din sconturile obținute de la furnizori. Cont de pasiv, se creditează în cursul exercițiului cu valoarea sconturilor obținute de la furnizori, se debitează la închiderea exercițiului cu încorporarea sumei totale a sconturilor obținute în profit.

e) Pentru Taxa pe valoare adăugată

- **Contul 4426 "TVA deductibilă"** ține evidența taxei înscrisă în facturile emise de furnizori, deci aferentă cumpărărilor de bunuri sau serviciilor și lucrărilor achiziționate de unitate. Este un cont de activ.

Se debitează în cursul lunii cu taxa aferentă cumpărărilor. Se creditează la sfârșitul lunii cu acoperirea (deducerea) taxei deductibile din taxa colectată. Dacă TVA deductibilă este mai mică decât TVA colectată, contul se soldează.

Dacă TVA deductibilă este mai mare decât TVA colectată, diferența urmează a se recupera de la stat și se transferă în contul 4424 "TVA de recuperat" prin creditarea contului 4426 "TVA deductibilă".

- **Contul 4424 "TVA de recuperat"** reflectă taxa ce urmează a se încasa de la stat. Este deci un cont de creanțe, de activ. Se debitează cu taxa ce urmează a se recupera de la stat, se creditează la recuperarea ei.

Soldul final debitor reflectă taxa nerecuperată (neîncasată) încă de la bugetul statului.

- **Contul 4427 "TVA colectată"** evidențiază taxa aferentă vânzărilor.

Este un cont de pasiv. Se creditează în cursul lunii cu TVA aferentă vânzărilor de bunuri, executării de lucrări sau prestării de servicii.

Se debitează la sfârșitul lunii cu deducerea din taxa colectată a taxei deductibile. Dacă TVA colectată este mai mică decât TVA deductibilă, contul se soldează. Dacă TVA colectată este mai mare decât TVA deductibilă, diferența se datorează statului și se transferă în contul 4423 "TVA de plată", prin debitarea contului 4427 "TVA colectată" care se soldează.

- **Contul 4423 "TVA de plată"** reflectă taxa datorată bugetului de stat. Este un cont de datorii fiscale, de pasiv.

Se creditează cu taxa datorată statului, se debitează la plata ei (în prezent, conform Ordonanței 3/92 privind TVA, până la data de 25 a lunii următoare celei de calcul).

Soldul final creditor reflectă taxa neachitată încă.

- **Contul 4428 "TVA neexigibilă"** ține evidența taxei neexigibile rezultată din vânzările și cumpărările de bunuri, servicii, lucrări executate cu plata în rate, precum și cea inclusă în prețul de vânzare la unitățile comerciale cu amănuntul ce țin evidența la acest preț. Contul 4428 "TVA neexigibilă" este un cont bifuncțional.

Se creditează cu taxa aferentă vânzărilor cu plata în rate sau pentru care nu s-au întocmit facturi, cu taxa aferentă mărfurilor evaluate la preț de vânzare cu TVA și cu TVA devenită exigibilă.

Se debitează cu TVA aferentă facturilor nesosite, cumpărărilor cu plata în rate, mărfurilor evaluate la preț de vânzare cu TVA și cu taxa devenită exigibilă.

Soldul contului reflectă taxa neexigibilă încă.

În afara acestor grupe de conturi, în operațiile de decontare cu terții mai intervin conturi de trezorerie.

Funcția conturilor specifice operațiilor cu mărfuri și a celorlalte conturi auxiliare reiese din schema 3.1.1.

Pentru înțelegerea contabilizării stocurilor și operațiilor cu mărfuri se consideră o societate comercială care la începutul exercițiului dispune de un stoc de marfă "X" de 1.000 de unități cantitative evaluat la un cost de achiziție de 680 lei/unitate.

În cursul exercițiului au loc următoarele operațiuni economico-financiare:

1. Cumpărări de mărfuri cu plata ulterioară, pe baza facturii care cuprinde:

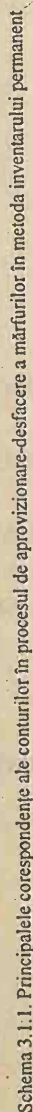
marfă "X" Pc: 500×620 lei/u	=	310.000 lei
Cheltuieli de transport:	=	40.000 lei
Cost de achiziție total:	=	350.000 lei
Cost unitar $350.000 : 500$	=	700 lei/u

371 "Mărfuri"	=	401 "Furnizori"	350.000
---------------	---	-----------------	---------

2. Vânzări de mărfuri cu încasare ulterioară, Pv/unitate = 800 lei

$300 \text{ u} \times 800 \text{ lei/u} = 240.000 \text{ lei}$

411 "Clienți"	=	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	240.000
---------------	---	--	---------



3. Vânzarea de mărfuri pe bază de efecte de comerț, $P_v = 820 \text{ lei/u}$

$$600 \text{ u} \times 820 \text{ lei/u} = 492.000 \text{ lei}$$

a) vânzarea mărfurilor

411 "Clienți"	=	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	492.000
---------------	---	--	---------

b) acceptarea efectului

413 "Efecte de primit"	=	411 "Clienți"	492.000
------------------------	---	---------------	---------

4. Cumpărări de mărfuri pe bază de efecte de comerț

Factura cuprinde:

marfa "X":	$P_c 800 \text{ u} \times 650 \text{ lei/u}$	=	520.000 lei
Cheltuieli de transport:		=	56.000 lei
Cost de achiziție total:		=	576.000 lei
Cost unitar	$576.000 \text{ lei} : 800 \text{ u}$	=	720 lei/u

a) cumpărarea mărfurilor

371 "Mărfuri"	=	401 "Furnizori"	576.000
---------------	---	-----------------	---------

b) acceptarea efectului

401 "Furnizori"	=	403 "Efecte de plată"	576.000
-----------------	---	-----------------------	---------

5. Vânzări de mărfuri cu factură și decontare ulterioară, la $P_v = 860 \text{ lei/u}$

$$500 \text{ u} \times 860 \text{ lei/u} = 430.000 \text{ lei}$$

a) vânzarea

411 "Clienți"	=	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	430.000
---------------	---	--	---------

b) încasarea ulterioară

512 "Conturi curente la bănci"	=	411 "Clienți"	430.000
--------------------------------	---	---------------	---------

Pentru a putea calcula la finele perioadei rezultatul din vânzarea mărfurilor este necesară cunoașterea prealabilă a costului de achiziție a mărfurilor vândute (CAMV). Calculul acestuia se face în continuare potrivit procedurii FIFO.

Fișă de cont analitic Marfă "X"

Data	Explicația	Cantități			Valori			Preț unitar
		Intrări	Ieșiri	Stoc	Debit	Credit	Sold	
	Stoc inițial	—	—	1.000	—	—	680.000	680
1.01	Intrare factura nr. 2501	500	—	1.500	350.000	—	1.030.000	700
10.01	Ieșire factura nr. 354	—	300	1.200	—	300×680= 204.000	826.000	680
20.01	Ieșire factura nr. 355	—	600	600	—	600×680= 408.000	418.000	680
26.01	Intrare factura nr. 4201	800	—	1.400	576.000	—	994.000	720
31.01	Ieșire factura nr. 356	—	500	900	—	100×680+ 400×700= 348.000	646.000	680 700
	Rulaje	1.300	1.400		926.000	960.000		
	Total sume	2.300	1.400	900	1.606.000	960.000		

(6)

31.I.

607 "Cheltuieli privind mărfurile" = 371 "Mărfuri" 960.000

În urma înregistrărilor efectuate, situația din conturile principale se prezintă:

D		371 "Mărfuri"		C	
Si	680.000			960.000	(6)
(1)	350.000				
(4)	576.000				
TD	1.606.000			TC	960.000
				Sd la 31.I	646.000

D		707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"		C	
(7)	1.162.000			240.000	(2)
				492.000	(3)
				430.000	(5)
TD	1.162.000	TC	1.162.000		

D		607 "Cheltuieli privind mărfurile"		C	
(6)	960.000			960.000	(8)
TD	960.000	TC	960.000		

La sfârșitul perioadei, conturile 607 "Cheltuieli privind mărfurile" și 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" se închid prin contul 121 "Profit și pierdere" în vederea calculării rezultatului.

(7) Închiderea contului 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" pentru 1.162.000 lei (TC).

31.I.			
707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	=	121 "Profit și pierdere"	1.162.000

(8) Închiderea contului 607 "Cheltuieli privind mărfurile" cu totalul cheltuielilor (Camv) aferente vânzărilor 960.000 lei.

31.I.			
121 "Profit și pierdere"	=	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	960.000

Rezultatul brut din vânzare (profitul brut, marja comercială) va fi calculat:

1.162.000 lei	- mărfuri vândute la preț de vânzare
960.000 lei	- Camv
202.000 lei	- marjă brută

NOTĂ: Calculul Camv în maniera prezentată este posibil doar pe baza datelor furnizate de contabilitatea analitică organizată cantitativ și valoric pe sortimente de marfă.

3.3.2. Metoda inventarului permanent la cost standard

Metoda se poate aplica în condițiile unei relative stabilități a prețurilor, astfel încât, înainte de corectarea cu diferențele, costul standard al mărfii ieșite să aibă o valoare informațională (fiind foarte apropiat de costul efectiv de achiziție).

a) Principiile metodei

- Evaluarea stocurilor, intrărilor și ieșirilor de mărfuri la **cost standard** (prestabilit pe baza prețurilor perioadei precedente). Periodic, costul standard se actualizează în funcție de evoluția reală a prețurilor.
- Calculul și înregistrarea **diferenței între costul standard și costul de achiziție efectiv** atât pentru stocuri cât și pentru intrări și ieșiri.

b) Conturi utilizate

Contul 371 "Mărfuri" înregistrează stocul și operațiile cu mărfuri la cost standard.

Ca urmare, se debitează cu mărfurile intrate la cost standard, se creditează cu mărfurile ieșite la cost standard; soldul final debitor reflectă stocul de mărfuri la cost standard.

Necesită dezvoltarea în analitic, cantitativ-valoric, pe fiecare sortiment de marfă.

Contul 378 "Diferențe de preț la mărfuri" evidențiază diferențele între costul prestabilit (standard) și costul de achiziție al mărfurilor intrate, ieșite sau în stoc.

Este un cont bifuncțional.

Contul se creditează cu diferențele favorabile aferente mărfurilor intrate și se debitează cu diferențele nefavorabile aferente mărfurilor intrate urmând să se repartizeze soldul contului la data calculului asupra mărfii ieșite pe baza coeficientului

$$K_{378} = \frac{\text{Sold cont 378 la data calculului}}{(\text{Si la 1 ian.}) \text{cont 371} + \text{Rd cont 371 (1 ian.-sf. perioadei de calcul)}}$$

Diferența aferentă mărfurilor ieșite = $K_{378} \times \text{Rc cont 371}$

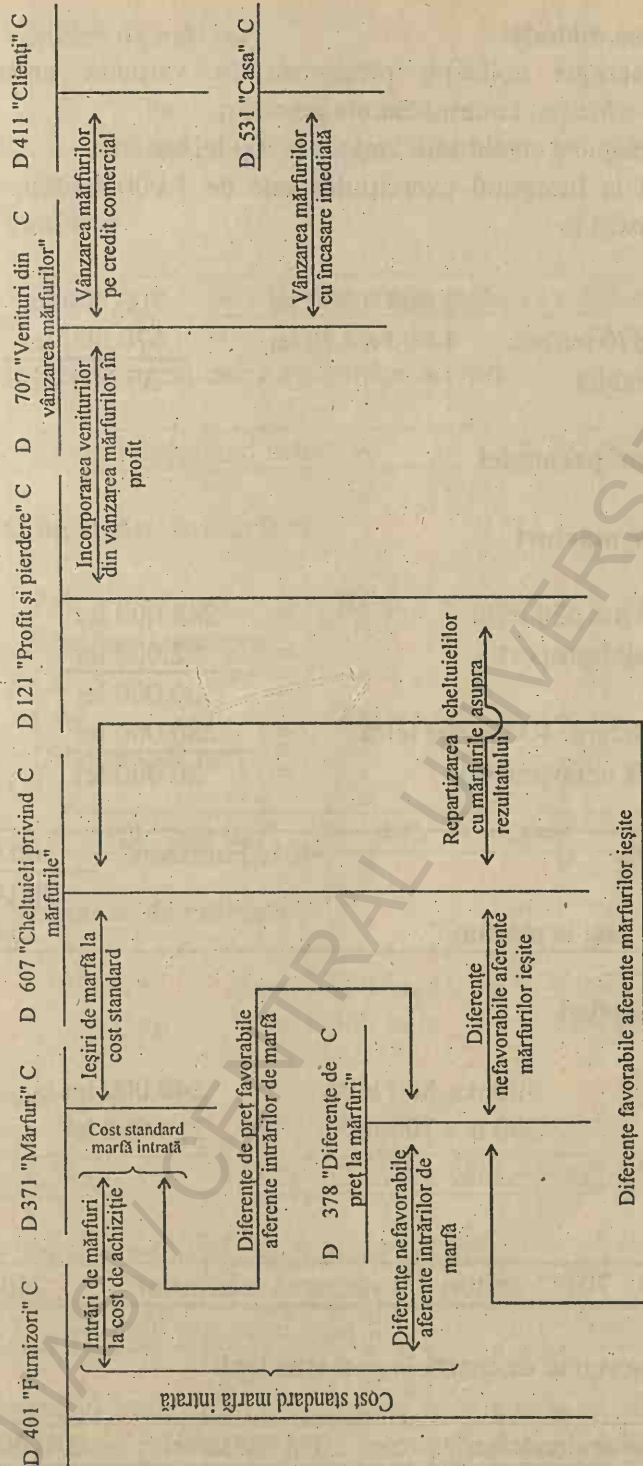
Contul se va debita cu diferențele favorabile aferente ieșirilor de marfă (diminuând cheltuiala înregistrată la cost standard) și se va credita cu diferențele nefavorabile aferente ieșirilor de marfă (majorând cheltuiala înregistrată la cost standard).

Soldul final creditor sau debitor va reflecta diferențele favorabile sau nefavorabile aferente stocului de marfă și se va însuma algebric cu soldul final al contului 371 "Mărfuri" pentru a se determina costul de achiziție efectiv al mărfii rămase în stoc.

Contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile" este un cont de activ care se debitează, în cursul exercițiului, cu costul standard al mărfurilor ieșite, urmând ca la închiderea exercițiului acesta să se corecteze cu diferențele aferente ieșirilor de marfă. Deci, se debitează cu diferențele nefavorabile și se creditează cu diferențele favorabile aferente mărfurilor ieșite. Tot la închiderea exercițiului se creditează cu suma cheltuielilor privind mărfurile ieșite la cost de achiziție, repartizată asupra contului de rezultate.

Contul 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" funcționează la fel ca în metoda precedentă. Se creditează cu prețul de vânzare al mărfurilor vândute; se debitează la închiderea exercițiului cu suma veniturilor la preț de vânzare încorporată în profitul unității.

Funcția acestor conturi este redată prin schema 3.1.2.



Schema 3.1.2. Principalele corespondențe între conturile care reflectă operații cu mărfuri în metoda inventarului permanent la cost standard

c) Exemplificarea metodei

Se consideră aceeași aplicație prezentată în varianta inventarului permanent la cost de achiziție, cu următoarele precizări:

- se presupune costul standard $C_s = 700$ lei/unitate;
- stocul la începutul exercițiului este de 1.000 unități, care se evaluează la:

cost standard	1.000×700 lei	=	700.000 lei
cost achiziție 670 lei/buc.	1.000×670 lei	=	670.000 lei
diferență favorabilă		=	30.000 lei

Operații în cursul perioadei

1. Cumpărări de mărfuri

Pc: 400 u $\times$ 620 lei/u	=	248.000 lei
Cheltuieli transport	=	52.000 lei
Ca:	=	300.000 lei
Cost standard: 400 $\times$ 700 lei/u	=	280.000 lei
Diferență nefavorabilă	=	20.000 lei

%	=	401 "Furnizori"	300.000
371 "Mărfuri"			280.000
378 "Diferențe de preț la mărfuri "			20.000

2. Vânzări de mărfuri

Pv	300 u $\times$ 800 lei/u	=	240.000 lei
Cs	300 u $\times$ 700 lei/u	=	210.000 lei

a) Vânzarea:

411 "Clienți"	=	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	240.000
---------------	---	--	---------

b) Descărcarea gestiunii de marfă la cost standard:

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri "	210.000
------------------------------------	---	----------------	---------

3. Vânzări de mărfuri

Pv	600 u × 820 lei/u	=	492.000 lei
Cstd	600 u × 700 lei/u	=	420.000 lei

a) Vânzarea

411 "Clienți"	=	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	492.000
---------------	---	--	---------

b) Ieșirea din gestiune a mărfurilor la Cstd:

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri"	420.000
------------------------------------	---	---------------	---------

4. Cumpărări de mărfuri

Pc	700 u × 650 lei/u	=	455.000 lei
Cheltuieli transport		=	35.000 lei
Ca		=	490.000 lei
Cstd	700 u × 700 lei/u	=	490.000 lei
Diferență de preț		=	0

371 "Mărfuri"	=	401 "Furnizori"	490.000
---------------	---	-----------------	---------

5. Vânzarea de mărfuri

Pv	500 u × 860 lei/u	=	430.000 lei
Cstd	500 u × 700 lei/u	=	350.000 lei

a) Vânzarea

411 "Clienți"	=	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	430.000
---------------	---	--	---------

b) Ieșirea mărfurilor din gestiune la Cstd

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri"	350.000
------------------------------------	---	---------------	---------

Urmărind înregistrările efectuate, se constată că diferența de preț a fost înregistrată doar pentru mărfurile intrate, toate ieșirile fiind exprimate la cost

standard fără menționarea diferențelor aferente. Ca urmare, se impune calculul și înregistrarea diferențelor aferente ieșirilor de mărfuri și implicit diferența aferentă stocului.

Pentru a repartiza diferențele de preț asupra ieșirilor și stocului, se procedează astfel:

a) calculul coeficientului de repartizare:

$$K_{378} = \frac{\text{Sold cont 378 la data calculului}}{(\text{Si} + \text{Rd}) \text{ cont 371}}$$

b) determinarea sumei diferențelor de preț aferentă mărfurilor ieșite (Sdif):

$$\text{Sdif} = K_{378} \times \text{Val la Cstd a mărfurilor ieșite} = K_{378} \times \text{Rc cont 371}$$

371 "Mărfuri"				378 "Diferențe de preț la C marfă"			
D		C		D		C	
Si	700.000	2b)	210.000	1)	20.000	Si	30.000
1)	280.000	3b)	420.000	6)	6.664		
4)	490.000	5b)	350.000				
RD	770.000	RC	980.000	RD	26.664	RC	30.000
TSD	1.470.000	TSC	980.000	TSD	26.664	TSC	30.000
		SFD	490.000	SFC	3.336		

a) Calculul K_{378} :

$$K_{378} = \frac{30.000 - 20.000}{700.000 + 770.000} = \frac{10.000}{1.470.000} = 0,0068 = 0,68\%$$

b) Determinarea Sdif:

$\text{Sdif} = 0,0068 \times 980.000 = 6.664$ lei, diferență favorabilă (deoarece numărătorul din relația de calcul a coeficientului a reprezentat o diferență favorabilă) care se înregistrează.

378 "Diferențe de preț la mărfuri"	=	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	6.664
---------------------------------------	---	---------------------------------------	-------

Soldurile celor două conturi 371 "Mărfuri" și 378 "Diferențe de preț la mărfuri" se cumulează algebric ținând seama de natura diferenței și se determină costul de achiziție al stocului:

- stoc la cost standard 490.000 lei (sold cont 371);
- diferența aferentă stocului 3.336 lei (sold cont 378 reprezentând o diferență favorabilă);
- stoc la cost de achiziție 486.664 lei (490.000 lei - 3.336 lei).

Camv este dat de contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile" și se obține din două elemente:

costul standard al mărfurilor ieșite	980.000 lei	–
diferența favorabilă aferentă mărfurilor ieșite	6.664 lei	
	<u>973.336 lei</u>	

D	607 "Cheltuieli privind mărfurile ieșite"	C
2b)	210.000	973.336 (7)
3b)	420.000	6.664 (6)
5b)	350.000	
TSD	980.000 (Camv)	TSC 980.000

7) Închiderea contului 607 "Cheltuieli privind mărfurile" cu suma Camv:

121 "Profit și pierdere"	=	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	973.336
--------------------------	---	------------------------------------	---------

8) Închiderea contului 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" cu suma vânzărilor de 1.162.000 lei:

707" Venituri din vânzarea mărfurilor"	=	121 "Profit și pierdere"	1.162.000
---	---	--------------------------	-----------

Rezultatul brut din vânzare va fi:

mărfuri vândute la preț de vânzare	1.162.000 lei
mărfuri vândute la cost de achiziție	<u>973.336 lei</u>
profit brut: marja comercială	188.664 lei

3.3.3. Metoda inventarului permanent la preț de vânzare

Principii

Evaluarea stocurilor, intrărilor și ieșirilor de mărfuri se face la **preț de vânzare**; prețul de vânzare include costul de achiziție și marja brută.

Consecință: deoarece evaluarea mărfurilor se face la preț de vânzare, unitatea are datoria să calculeze și să înregistreze diferența dintre prețul de vânzare și costul de achiziție, adică marja brută aferentă mărfurilor intrate, ieșite și rămase în stoc.

Această metodă este agreată de 80% din întreprinderile cu amănuntul și de alimentație publică din România, deoarece a fost practică în perioada existenței economiei planificate și centralizate, când prețul de vânzare se caracteriza prin unicitate și caracter fix pentru același sortiment de marfă. De aceea era posibilă aplicarea ei în condițiile organizării unei contabilități analitice global-valorice pe gestiune.

În prezent, opinăm că metoda prezintă nenumărate dezavantaje și în plus permite fie încălcarea unor principii contabile, fie denaturarea situației patrimoniale și a rezultatului aferent vânzării.

a) Astfel, prețul de vânzare la care se evaluează marfa la intrarea în patrimoniu nu mai este de actualitate la vânzarea ei. Evident, întreprinderea poate vinde marfa la prețul de vânzare al pieții. Dar, atunci prețul de vânzare la care s-a evaluat marfa devine un simplu preț de înregistrare fără valoare informațională. Și în plus, se naște întrebarea: "De ce mai calculez un preț dacă la vânzare practic altul?"

b) Nu este posibilă aplicarea metodei în condițiile unei contabilități analitice global-valorice, pe gestiune. Aceasta deoarece prețul de cumpărare al aceleiași mărfi se diferențiază în funcție de calea de intrare a ei și perioada intrării. Deși procentul de marjă se menține, plecând de la prețuri de cumpărare diferite, prețul de vânzare va fi diferit pentru același sortiment de marfă. În acest caz, în lipsa unei contabilități analitice cantitativ-valorice, cine va hotărî ce cantitate se vinde la un preț și ce cantitate la alt preț?

Multe întreprinderi reevaluează marfa rămasă în stoc la prețul de vânzare al ultimului lot intrat. Astfel se încalcă principiul "costului istoric", conform căruia marfa iese din patrimoniu la valoarea la care a intrat. Și, în plus, marfa n-a fost supusă unei prelucrări suplimentare pentru a-i adăuga sau scădea din valoare. Se încalcă și principiul prudenței conform căruia plusvaloarea nu se înregistrează în contabilitate.

c) În situația în care se descarcă gestiunea pentru mărfurile vândute global-valoric, pe bază de monetar din vânzări, este posibilă denaturarea rezultatului și a situației patrimoniale. Astfel, dacă marfa s-a vândut la ultimul preț de vânzare calculat și acesta este și cel mai mare, în situația vânzării întregii cantități existente în întreprindere, soldul contului "Mărfuri" n-ar fi zero ci creditor. Calculând marja aferentă vânzării pe baza unui coeficient aplicat la suma încasată pe bază de monetar se denaturează și costul de achiziție al mărfii vândute și implicit rezultatul din exploatare.

În consecință, există nenumărate argumente pentru renunțarea la această metodă. Evident, orice altă variantă a metodei inventarului permanent reclamă o contabilitate analitică cantitativ-valorică, pe sortiment de marfă, lucru

imposibil în condițiile inexistenței unei rețele de calculatoare în punctele de vânzare.

Pentru a demonstra cele susținute, presupunem că o întreprindere are în stoc o marfă "X" 1.000 buc. la preț de vânzare 500 lei/buc. Ea a practicat o marjă brută de 25%.

$$\text{Ca urmare Mb} \longrightarrow \text{Mb redusă} = \frac{25 \times 100}{100 + 25} = 20\%$$

Valoarea stocului la Pv	1.000 × 500	=	500.000 lei
Marjă brută 20%	× 500.000	=	100.000 lei

Întreprinderea se aprovizionează cu marfă pe baza unei facturi care cuprinde:

marfa "X"	=	2.000 buc. × 400 lei=	
		800.000 lei	
cheltuieli transport	=	80.000 lei	
Ca	=	880.000 lei.	: 2.000 buc = 440 lei/buc

Se practică în continuare o marjă brută de 25%.
În consecință:

Ca	2.000 × 440	=	880.000 lei	
Mb	25% × 880.000	=	220.000 lei	
Pv		=	1.100.000 lei	: 2.000 buc= 550 lei/buc.

Deci situația în contul "Mărfuri", dezvoltat în analitic pe sortimentul de marfă "X" este

D	Mărfuri "X"	C
Si	1.000 × 500 = 500.000	
	2.000 × 550 = 1.100.000	
	1.600.000	

În lipsa unei contabilități analitice, de unde știe vânzătorul ce cantitate vinde cu 500 lei și ce cantitate cu 550 lei? Dacă se reevaluează toată marfa din stocul stabilit prin inventar la ultimul preț de vânzare (550 lei) se încalcă principiul costului istoric.

Dacă se vinde toată marfa cu 550 lei ($3.000 \times 550 = 1.650.000$ lei) contul "Mărfuri" rămâne cu sold creditor

$$Sf = T_{\text{eD}} - T_{\text{eC}} = 1.600.000 - 1.650.000 = - 50.000 \text{ lei,}$$

ori Sf ar trebui să fie debitor. Ca urmare, exemplificarea metodei se face pe baza unei contabilități analitice cantitativ-valorice, pe sortiment de marfă.

Conturile utilizate sunt cele prezentate anterior adăugând următoarele precizări:

Contul 371 "Mărfuri" se debitează cu prețul de vânzare al mărfurilor intrate în patrimoniu, se creditează cu prețul mediu de vânzare al mărfurilor ieșite și are sold final debitor reprezentând stocul de marfă la preț mediu de vânzare. Necesită dezvoltarea în analitic, cantitativ-valoric, pe fiecare sortiment de marfă.

Contul 378 "Diferențe de preț la mărfuri" reflectă marja aferentă intrărilor, ieșirilor și stocului. Rolul rectificativ al contului se menține în vederea stabilirii stocului la nivelul costului de achiziție.

Funcționează ca un cont de pasiv. Se creditează cu marjă brută aferentă intrărilor de marfă. Se debitează cu marja brută aferentă ieșirilor de marfă.

Dacă întreprinderea practică un coeficient unic de marjă, marja brută aferentă ieșirilor se calculează la fiecare ieșire aplicând coeficientul redus (calculat prin procedeul sutei majorate cu procentul) la prețul de vânzare al mărfii ieșite:

$$Mb \longrightarrow Mb \text{ redusă} = \frac{\%Mb \times 100}{100 + \%Mb}$$

Dacă întreprinderea practică coeficienți diferențiați pe sortimente de marfă, marja aferentă ieșirilor se calculează la sfârșitul perioadei pe baza coeficientului de repartizare

$$K_{378} = \frac{Si \text{ ct } 378 \text{ la } 1 \text{ I} + Rc \text{ ct } 378 (1 \text{ I} - sf. \text{ per. de calcul})}{Si \text{ ct } 371 \text{ la } 1 \text{ I} + Rd \text{ ct } 371 (1 \text{ I} - sf. \text{ per. de calcul})}$$

$$Mb \text{ aferentă mărfii ieșite} = K_{378} \times Rc \text{ ct } 371$$

Pentru un calcul și mai corect se poate înmulți K_{378} cu valoarea mărfurilor ieșite din gestiune cumulat de la începutul anului până la sfârșitul perioadei de calcul. Din suma rezultată se scad diferențele repartizate până la începutul perioadei de calcul obținându-se astfel diferențele aferente mărfurilor ieșite în cursul lunii.

Soldul final al contului 378 "Diferențe de preț la mărfuri" este creditor și reflectă marja brută aferentă stocului de marfă. El se scade din soldul final al contului 371 "Mărfuri" pentru a determina costul de achiziție al mărfii rămase în stoc.

Contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile" și contul 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" funcționează la fel ca în metoda inventarului permanent la cost de achiziție.

Funcția principalelor conturi și corespondența dintre ele este redată prin schema 3.1.3.

Exemplificarea metodei

În condițiile folosirii unei marje brute unice de 25% (aplicabilă la costul de achiziție). Marja brută redusă, aplicabilă la prețul de vânzare

$$= (25 \times 100)/(100 + 25) = 2.500 / 125 = 20\%.$$

I. Stoc la începutul perioadei:

la preț de vânzare 1.000 u × 800 lei/u	=	800.000 lei
Mb redusă 20%	=	160.000 lei
la cost de achiziție	=	640.000 lei

II. Operații în cursul exercițiului:

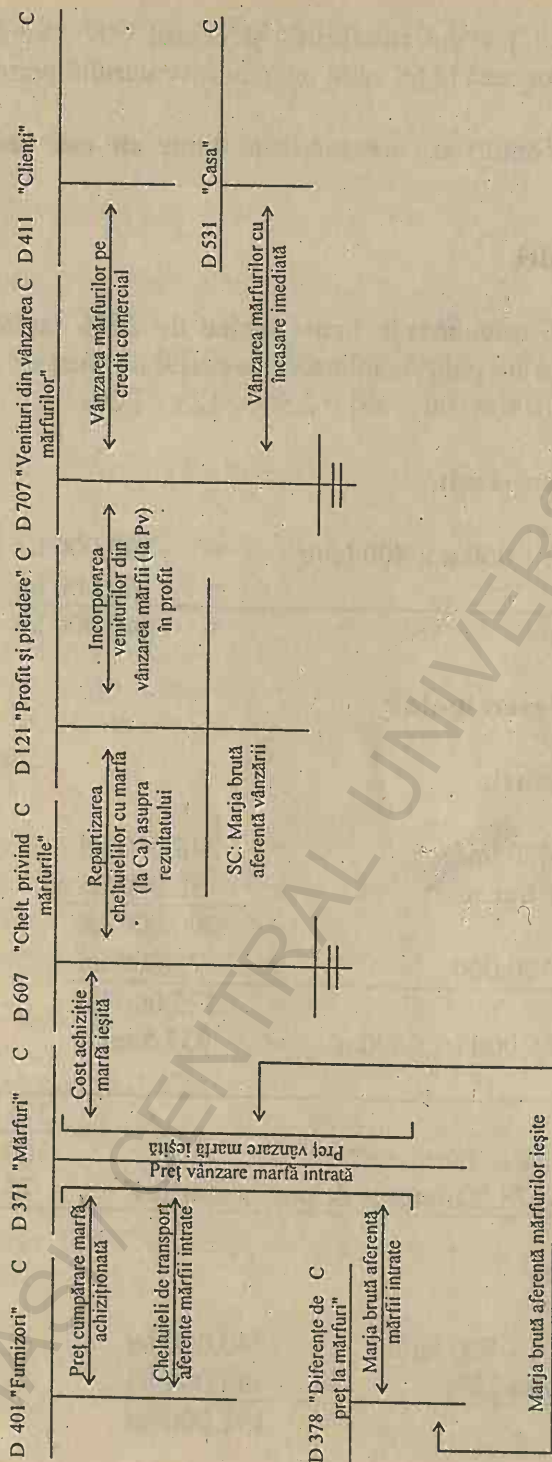
1. Cumpărări de mărfuri:

Pc 400 u × 620 lei/u	=	248.000 lei
cheltuieli de transport	=	52.000 lei
Ca	=	300.000 lei
Mb 25% × 300.000	=	75.000 lei
Pv total	=	375.000 lei
Pv unitar 375.000 lei : 400 u	=	937,5 lei/u

371 "Mărfuri"	=	%	375.000
401 "Furnizori"			300.000
378 "Diferențe de preț la mărfuri"			75.000

2. Vânzări de mărfuri

Pv 300 u × 800 lei/u	=	240.000 lei
Mb redusă 20%	=	48.000 lei
Camv	=	192.000 lei



Schema 3.1.3. Principalele corespondențe între conturile care reflectă operații cu mărfuri în metoda inventarului permanent la preț de vânzare

a) Vânzarea

411 "Clienți"	=	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	240.000
---------------	---	--	---------

b) Ieșirea din gestiune a mărfurilor

%	=	371 "Mărfuri"	240.000
607 "Cheltuieli privind mărfurile"			192.000
378 "Diferențe de preț la mărfuri"			48.000

3. Vânzări de mărfuri

Pv 600 u × 800 lei/u	=	480.000 lei
Mb redusă 20%	=	96.000 lei
Camv	=	384.000 lei

a) Vânzarea

411 "Clienți"	=	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	480.000
---------------	---	--	---------

b) Ieșirea mărfurilor din gestiune

%	=	371 "Mărfuri"	480.000
607 "Cheltuieli privind mărfurile"			384.000
378 "Diferențe de preț la mărfuri"			96.000

4. Cumpărări de mărfuri

Pc 700 u × 650 lei/u	=	455.000 lei
cheltuieli de transport	=	35.000 lei
Ca	=	490.000 lei
Mb 25%	=	122.500 lei
Pv total	=	612.500 lei
Pv unitar 612.500 lei : 700 u	=	875 lei/u

371 "Mărfuri"	=	%	612.500
		401 "Furnizori"	490.000
		378 "Diferențe de preț la mărfuri"	122.500

5. Vânzări de mărfuri: 500 unități

Din stocul de 1.000 bucăți la Pv = 800 lei s-au vândut 900 unități (op. 2 și 3). Deci au rămas 100 bucăți care se completează cu 400 bucăți la Pv al primului lot intrat, de 937,5 lei/u.

100 × 800	=	80.000 lei
400 × 937,5	=	375.000 lei
Pv		455.000 lei
Mb redusă 20%		91.000 lei
Ca		364.000 lei

a) Vânzarea

411 "Clienți"	=	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	455.000
---------------	---	--	---------

b) Ieșirea mărfurilor din gestiune

%	=	371 "Mărfuri"	455.000
607 "Cheltuieli privind mărfurile"			364.000
378 "Diferențe de preț la mărfuri"			91.000

După operațiile efectuate, situația în conturi se prezintă astfel:

D				C			
371 "Mărfuri"				378 "Diferențe de preț la mărfuri"			
Si	1.000 × 800 =	800.000	2)	300 × 800 =	240.000	2)	48.000
1)	400 × 937,5 =	375.000	3)	600 × 800 =	480.000	3)	96.000
4)	700 × 875 =	612.500	5)	100 × 800 +		5)	91.000
				400 × 937,5 =	455.000		
TSD	1.787.500	TSC	1.175.000	TSD	235.000	TSC	357.500
		SFD	700 × 875 =	SFC	122.500		

Calculul costului de achiziție al mărfurilor în stoc:

• Stoc la preț de vânzare	612.500 lei
• Marja stoc 20%	122.500 lei
• Cost achiziție stoc	490.000 lei

III. Operații la închiderea exercițiului

6. Închiderea contului 607 "Cheltuieli privind mărfurile":
(rulaj debitor 940.000 lei)

121 "Profit și pierdere"	=	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	940.000
--------------------------	---	------------------------------------	---------

7. Închiderea contului 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor":
(rulaj creditor 1.175.000 lei)

707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	=	121 "Profit și pierdere"	1.175.000
--	---	--------------------------	-----------

Calculul profitului brut:

• Preț vânzare mărfuri vândute	1.175.000 lei
• Camv	940.000 lei
• Profit brut (MbMv)	235.000 lei

În aplicația prezentată am considerat o marjă fixă la nivelul întreprinderii. Dacă marja este diferențiată pe grupe de mărfuri, ieșirea din gestiune se înregistrează doar la sfârșitul perioadei prin calculul unui coeficient mediu similar celui prezentat la diferențele de preț, aplicat apoi la valoarea mărfurilor vândute, în vederea determinării Camv.

Marja aferentă vânzărilor se calculează parcurgând aceleași etape:

a) determinarea coeficientului mediu al marjei (K_{378}):

$$K_{378} = \frac{(\text{Si} + \text{Rc}) \text{ cont 378 "Diferențe de preț la mărfuri"}}{(\text{Si} + \text{Rd}) \text{ cont 371 "Mărfuri"}}$$

Rulajele sunt aferente perioadei 1 ianuarie - sfârșitul perioadei de raportare.

b) stabilirea sumei marjei aferente vânzărilor (MbMv):

$$\text{MbMv} = K_{378} \times \text{Valoarea la preț de vânzare a mărfurilor ieșite}$$

Utilizând datele exemplului precedent, doar pentru exemplificare, calculul se poate justifica astfel:

$$\text{a) } K_{378} = \frac{357.500}{1.787.500} = 0,2$$

$$\text{b) } \text{MbMv} = 0,2 \times 1.175.000 = 235.000 \text{ lei}$$

Este evident că s-au obținut aceleași date deoarece marja luată în considerare a fost unică pe întreprindere.

Dacă facem o sinteză a celor trei variante ale inventarului permanent, desprindem concluziile:

a) în primele două cazuri, cifra de afaceri (vânzările) este aceeași datorită menținerii aceluiași exemplu; în al treilea se schimbă pentru că marfa se vinde la prețul reieșit din calcul;

b) variază Camv în funcție de metoda de calcul;

c) variază nivelul stocurilor de la sfârșitul perioadei;

d) în mod normal și în funcție de nivelul Camv profitul este diferit.

	Specificație	Inventar permanent la Cost achiziție (lei)	Inventar permanent la Cost standard (lei)	Inventar permanent la Preț vânzare (lei)
1.	Cifra de afaceri	1.162.000	1.162.000	1.175.000
2.	Camv	960.000	973.336	940.000
3.	Profit brut	202.000	188.664	235.000
4.	Stoc la sfârșitul perioadei la cost de achiziție	490.000	486.664	490.000

3.3.4. Metoda inventarului permanent în condițiile taxei pe valoarea adăugată (TVA) și a reducerilor de preț

1. Taxa pe valoarea adăugată

Definire:

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect care se stabilește asupra operațiilor privind transferul proprietății bunurilor, precum și a celor privind prestările de servicii.

Valoarea adăugată este echivalentă cu diferența dintre vânzările și cumpărările aceluiași stadiu al circuitului economic.

TVA care se decontează cu statul se calculează prin aplicarea coeficientului de 18% sau 9% asupra valorii adăugate la fiecare stadiu al circuitului economic.

Sfera de aplicare o constituie operațiile cu plată precum și cele asimilate acestora, efectuate de o manieră independentă de către persoanele juridice privind:

a) livrările de bunuri și prestările de servicii;

b) transferul proprietății bunurilor imobiliare între agenții economici, precum și între aceștia și instituții sau persoane fizice;

c) importul de bunuri și servicii.

Obligația de a plăti TVA ia naștere la data facturării bunurilor sau serviciilor sau a transferului proprietății asupra bunurilor imobiliare.

Cota de impozitare este de 18% sau 9% pentru operațiile impozabile obligatoriu și zero pentru operațiile de export.

Plătitorii de TVA au dreptul la deducerea taxei aferentă bunurilor cumpărate sau serviciilor primite, destinate realizării de operații impozabile.

TVA datorată statului se calculează ca diferență între TVA facturată pentru bunurile livrate sau serviciile prestate și TVA aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate sau executate în unitățile proprii destinate realizării de operații impozabile.

TVA datorată se plătește potrivit decontului întocmit, lunar, până la data de 25 a lunii următoare celei de calcul, prin virament, CEC sau numerar la organul fiscal la care s-a înregistrat ca plătitor.

2. Reducerile de preț

a) **Reducerea comercială** sub forma bonificațiilor, remizelor, risturnelor, facturate odată cu marfa, pot acționa fie asupra prețului de cumpărare fie asupra prețului de vânzare. Facturate ulterior mărfii, au caracterul unor cheltuieli sau venituri. În acest caz contabilizarea lor se poate realiza cu ajutorul conturilor 658 "Alte cheltuieli de exploatare", respectiv 758 "Alte venituri din exploatare". Deoarece reducerea acordată diminuează cifra de afaceri, se poate contabiliza și direct cu ajutorul contului 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor".

b) **Reducerea financiară** sub forma sconturilor se contabilizează cu ajutorul conturilor 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate", respectiv 767 "Venituri din sconturi obținute".

Correspondența conturilor privind operațiile cu mărfuri în condițiile taxei pe valoarea adăugată și a reducerilor de prețuri este redată prin schema 3.1.4.

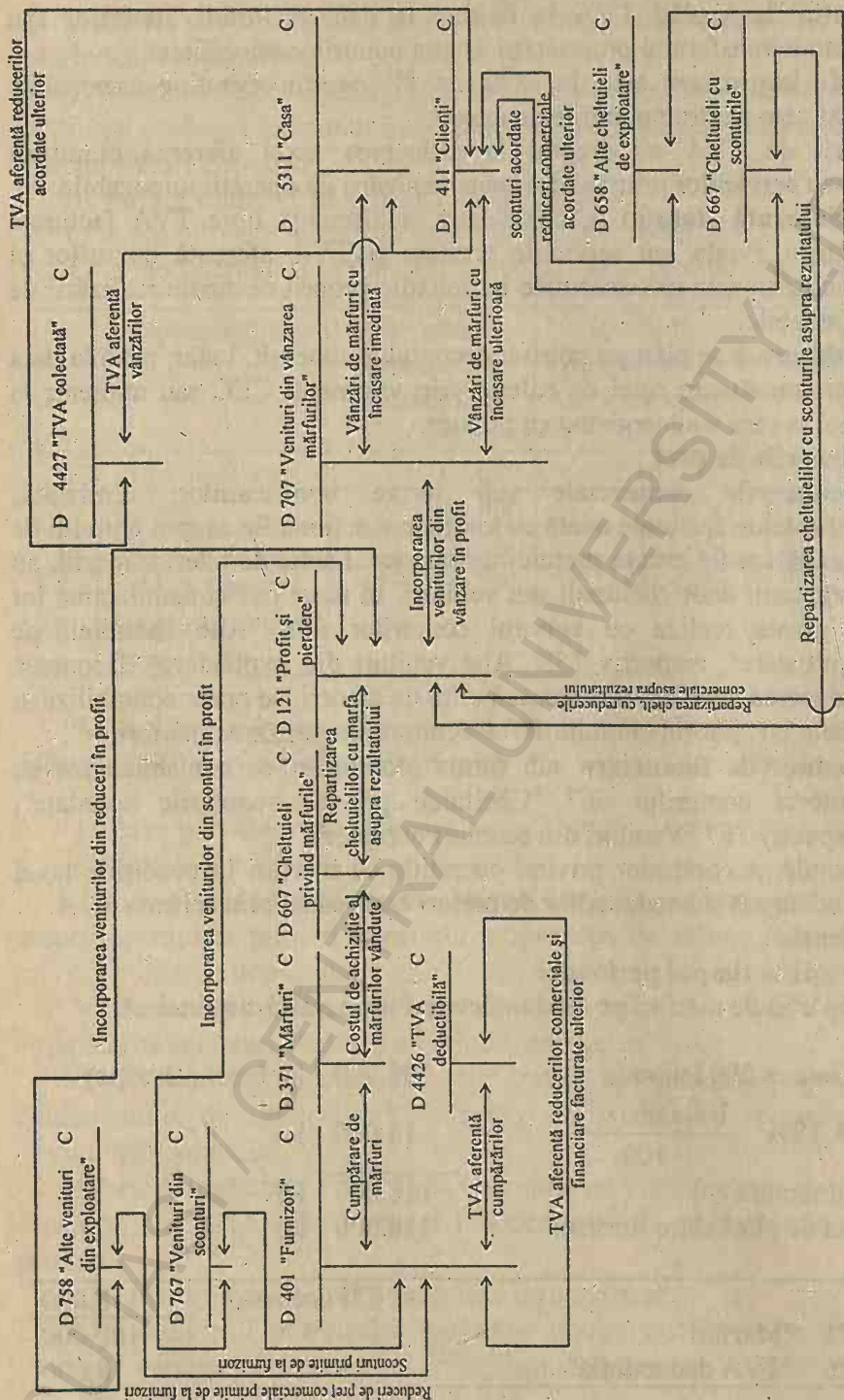
3. Aplicație

I. Operații în timpul perioadei

a) Cumpărări de mărfuri pe credit, factura furnizorului cuprinzând:

• 500 buc. × 200 lei/buc.	=	100.000 lei (cost achiziție)
• TVA 18% $\frac{100.000 \times 18}{100}$	=	18.000 lei
• Total factură	=	118.000 lei
• Suma de plată către furnizor	=	118.000 lei

	%	=	401 "Furnizori"	118.000
371 "Mărfuri"				100.000
4426 "TVA deductibilă"				18.000



Schema 3.1.4. Corespondența conturilor privind operațiile cu mărfuri în condițiile taxei pe valoarea adăugată și a reducerilor de prețuri

b) Vânzări de mărfuri pe credit, factura cuprinzând:

- 300 buc. $\times$ 300 lei/buc. = 90.000 lei (preț vânzare)
- TVA 18% $\frac{90.000 \times 18}{100}$ = 16.200 lei
- Preț vânzare + TVA = 106.200 lei
(suma de încasat de la clienți)

1. Vânzare

411 "Clienți"	=	%	106.200
707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"			90.000
4427 "TVA colectată"			16.200

2. Ieșire din gestiune

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri"	60.000 (300 buc. $\times$ 200 lei cost achiziție)
------------------------------------	---	---------------	---

c) Cumpărări de mărfuri facturate de furnizor, astfel:

- 400 buc. $\times$ 200 lei/buc. = 80.000 lei
- Remiza 5% = 4.000 lei
- Cost achiziție-remiză = 76.000 lei
- TVA 18% = 13.680 lei
- Suma de plată furnizorului = 89.680 lei
- Ca/u = 76.000 lei : 400 buc. = 190 lei/buc.

	%	=	401 "Furnizori"	89.680
371 "Mărfuri"				76.000
4426 "TVA deductibilă"				13.680

d) Vânzări de mărfuri:

- 500 buc. $\times$ 300 lei/buc. = 150.000 lei
- Remiza 5% = 7.500 lei
- Preț vânzare - remiză = 142.500 lei
- TVA 18% = 25.650 lei
- De încasat de la clienți = 168.150 lei

1. Vânzarea

411 "Clienți"	=	%	168.150
707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"			142.500
4427 "TVA colectată"			25.650

2. ieșirea din gestiune a mărfurilor

200 buc.	×	200 lei/buc.	=	40.000 lei
300 buc.	×	190 lei/buc.	=	57.000 lei
Total		500 buc.	=	97.000 lei Camv (s-a folosit procedeul FIFO)

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri"	97.000
------------------------------------	---	---------------	--------

e) Cumpărări de mărfuri (furnizorul este neplătitor de TVA)

1.000 buc.	×	200 lei/buc.	=	200.000 lei
Scont 1%			=	2.000 lei
Suma de plată			=	198.000 lei
Ca/u = 200.000 lei : 1.000 buc.			=	200 lei/buc.

371 "Mărfuri"	=	%	200.000
401 "Furnizori"			198.000
767 "Venituri din sconturi obținute"			2.000

f) Vânzări de mărfuri

400 buc.	×	300 lei/buc.	=	120.000 lei
Scont 1%			=	1.200 lei
			=	118.800 lei
TVA 18%			=	21.384 lei
De încasat			=	140.184 lei

141.384	%	=	%	141.384
140.184	411 "Clienți"		707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	120.000
1.200	667 "Cheltuieli privind sconturile acordate"		4427 "TVA colectată"	21.384

și concomitent:

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri"	79.000
			(100 buc. × 190 lei/buc.+ 300 buc. × 200 lei/buc.)

g) Pentru factura de la punctul a) se primește ulterior, de la furnizor, o bonificație de 2%.

Calculul bonificației:

100.000 lei × 2%	=	2.000 lei
TVA aferentă bonificației 18.000 lei × 2%	=	360 lei
(sau 2.000 lei × 18%)		
Bonificație + TVA	=	2.360 lei

401 "Furnizori"	=	%	2.360
	758	"Alte venituri din exploatare"	2.000
	4426	"TVA deductibilă"	360

h) La factura de la punctul b) se acordă ulterior vânzărilor, bonificații de 1% clienților.

Calculul bonificației:

90.000 lei × 1%	=	900 lei
TVA aferentă bonificației 16.200 lei × 1%	=	162 lei
(sau 900 lei × 18%)		
Bonificație + TVA	=	1.062 lei

	%	=	411 "Clienți"	1.062
658	"Alte cheltuieli de exploatare"			900
4427	"TVA colectată"			162

La sfârșitul perioadei se efectuează operațiunile de regularizare a TVA și de închidere a conturilor.

II. Operații la sfârșitul perioadei

1. Regularizarea TVA

D	4426 "TVA deductibilă"	C	D	4427 "TVA colectată"	C
a)	18.000	360 (g)	(h)	162	16.200 (b)
c)	13.680				25.650 (d)
					21.384 (j)
TD	31.680	TC 360	TD	162	TC 63.234
		31.320 (i)		63.072	
		TC 31.680	TD	63.234	

TVA colectată 63.072 lei (63.234 lei - 162 lei)

TVA deductibilă 31.320 lei (31.680 lei - 360 lei)

TVA de plată 31.752 lei

4427 "TVA colectată"	=	%	63.072
		4426 "TVA deductibilă"	31.320
		4423 "TVA de plată"	31.752

și plata TVA la buget:

4423 "TVA de plată"	=	512 "Conturi curente la bănci"	31.752
---------------------	---	--------------------------------	--------

j) Închiderea conturilor de reduceri comerciale

1. Închiderea contului 658 "Alte cheltuieli de exploatare"

707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	=	658 "Alte cheltuieli de exploatare"	900
--	---	-------------------------------------	-----

2. Închiderea contului 758 "Alte venituri din exploatare"

758 "Alte venituri din exploatare"	=	121 "Profit și pierdere"	2.000
------------------------------------	---	--------------------------	-------

k) Închiderea conturilor de sconturi

1. Închiderea contului 767 "Venituri din sconturi obținute"

767 "Venituri din sconturi obținute"	=	121 "Profit și pierdere"	2.000
--------------------------------------	---	--------------------------	-------

2. Închiderea contului 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate"

121 "Profit și pierdere"	=	667 "Cheltuieli privind sconturile acordate"	1.200
--------------------------	---	--	-------

l) Închiderea contului 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"

D	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	C
j)	900	90.000 (b)
		142.500 (d)
		120.000 (f)
TD	900	TC 352.500
	351.600	
TD	352.500	

707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	=	121 "Profit și pierdere"	351.600
			(TC 352.500 - TD 900)

m) Închiderea contului 607 "Cheltuieli privind mărfurile"

D	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	C
b.2)	60.000	236.000
d.2)	97.000	
f.2)	79.000	
TD	236.000	TC 236.000

121 "Profit și pierdere"	=	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	236.000
--------------------------	---	------------------------------------	---------

În condițiile inventarului permanent la preț de vânzare, varianta solicitată de practicieni presupune evaluarea mărfurilor la **preț de vânzare plus TVA**.

Consecințele practice sunt:

- la încărcarea gestiunii de mărfuri, TVA calculată asupra prețului de vânzare este TVA neexigibilă;
- TVA deductibilă este cea din factura furnizorului;
- la scăderea din evidență a mărfurilor vândute se exclude întâi TVA colectată și apoi se calculează marja aferentă vânzărilor, care se deduce din prețul de vânzare fără TVA a mărfurilor vândute, în vederea debitării contului 607 "Cheltuieli privind mărfurile".

Exemplu:

Presupunem că o întreprindere are în stoc o marfă "X" - 1.000 buc., la preț de vânzare cu TVA de 944 lei/buc. Marja practică în exercițiul anterior a fost de 25%.

Si la Pv cu TVA	1.000×944	=	944.000
TVA 15,254237%			144.000
Si la Pv			800.000 : 1.000 buc. = 800 lei/buc.
Mb → Mb red	$= \frac{25 \times 100}{25 + 100} = 20\%$		160.000
Ca stoc inițial			640.000

În cursul exercițiului curent au loc operațiile:

1. Aprovizionarea de mărfuri, factura cuprinzând:

Pc 400 buc. × 650 lei/buc.	=	260.000 lei
Cheltuieli transport	=	40.000 lei
Ca	=	300.000 lei
TVA 18%	=	54.000 lei
Total de plată	=	354.000 lei

Calculule pentru evaluarea mărfii la Pv + TVA:

Ca	=	300.000 lei	
Mb 25%	=	75.000 lei	
Pv	=	375.000 lei	: 400 buc. = 937,5 lei/buc.
TVA 18% neex.	=	67.500 lei	
Pv + TVA	=	442.500 lei	: 400 buc. = 1.106,25 lei/buc.

a) Încărcarea gestiunii cu mărfurile cumpărate:

371 "Mărfuri"	=	%	442.500
401 "Furnizori"			300.000
378 "Diferențe de preț la mărfuri"			75.000
4428 "TVA neexigibilă"			67.500

b) Înregistrarea TVA deductibilă:

4426 "TVA deductibilă"	=	401 "Furnizori"	54.000
------------------------	---	-----------------	--------

După această operație, în contul 401 este reflectat angajamentul real, prin două înregistrări:

- prin prima s-a creat obligația doar pentru costul de achiziție al mărfurilor;
- prin a doua operație s-a completat obligația și cu TVA deductibilă facturată și datorată furnizorului.

2. Vânzări de mărfuri 1.200 buc.

Variantă I

- la preț de vânzare reieșit din calcul prin procedeul FIFO

1.000 buc. × 800 lei/buc.	=	800.000 lei
200 buc. × 937,5 lei/buc.	=	187.500 lei
Valoarea Mv la Pv	=	987.500 lei
TVA 18%	=	177.750 lei
Pv + TVA	=	1.165.250 lei

sau

1.000 buc. × 944 lei/buc.	=	944.000 lei
200 buc. × 1.106,25 lei/buc.	=	221.250 lei
Pv + TVA	=	1.165.250 lei
TVA 15,254237 %	=	177.750 lei
Mv Pv	=	987.500 lei

a) Vânzarea

411 "Clienți"	=	%	1.165.250
707	"Venituri din vânzarea de mărfuri"		987.500
4427	"TVA colectată"		177.750

b) Scăderea gestiunii pentru mărfurile vândute

Pv + TVA	1.165.250 lei	—
TVA 15,254237%	177.750 lei	
Pv	987.500 lei	—
Mb redusă 20%	197.500 lei	
Camv	790.000 lei	

	%	= 371 "Mărfuri"	1.165.250
607	"Cheltuieli privind mărfurile"		790.000
378	"Diferențe de preț la mărfuri"		197.500
4428	"TVA neexigibilă"		177.750

3. Închiderea exercițiului

a) Incorporarea venitului din vânzare în profit:

707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	=	121 "Profit și pierdere"	987.500
--	---	--------------------------	---------

b) Repartizarea cheltuielilor cu marfa asupra rezultatului financiar

121 "Profit și pierdere"	=	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	790.000
--------------------------	---	------------------------------------	---------

Rezultă marja brută aferentă vânzărilor de mărfuri

Pv Mv	987.500 lei
Ca Mv	790.000 lei
Mb Mv	197.500 lei

Aceasta se regăsește și în debitul contului 378 "Diferențe de preț la mărfuri".

Situația în conturile principale se prezintă astfel:

D	371 "Mărfuri"	C
Si	$1.000 \times 944 = 944.000$	2b) $1.000 \times 944 = 944.000$
1)	$400 \times 1.106,25 = 442.500$	$200 \times 1.106,25 = 221.250$
TSD	$1.400 \Rightarrow 1.386.500$	TSC $1.200 \Rightarrow 1.165.250$
		SfD $200 \text{ buc.} \times 1.106,25 = 221.250$

D	378 "Diferențe de preț la mărfuri"		C	D	4428 "TVA neexigibilă"		C
2b)	197.500	Si	160.000	2b)	177.750	Si	144.000
		1)	75.000			1)	67.500
TSD	197.500	TSC	235.000	TSD	177.750	TSC	211.500
SfC	37.500			SfC	33.750		

D	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	C
3a)	987.500	2a) 987.500
Rd	987.500	Rc 987.500
	<u>987.500</u>	

D	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	C
2b)	790.000	3b) 790.000
Rd	790.000	Rc 790.000
	<u>790.000</u>	

În urma acestor operații rămân în stoc 200 buc. mărfuri la Pv + TVA de 1.106,25 lei/buc. (Sf cont 371).

Pv + TVA

200 buc. × 1.106,25 lei/buc. = 221.250 lei

TVA neexigibilă = 33.750 lei (sumă regăsită ca Sf cont 4428)

15,254237% = 187.500 lei

Pv stoc = 37.500 lei (sumă regăsită ca Sf cont 378)

Mb redusă 20% = 150.000 lei

Ca stoc = 150.000 lei

Varianta II

Vânzarea la prețul de vânzare al pieții de 1.150 lei/buc.

1.000 buc. × 1.150 lei/buc. = 1.150.000 lei

TVA 18% = 207.000 lei

Pv + TVA = 1.357.000 lei

a) Vânzarea

411 "Clienți"	=	%	1.357.000
707 "Venituri din vânzarea de mărfuri"			1.150.000
4427 "TVA colectată"			207.000

b) Scăderea gestiunii pentru mărfurile vândute

Pv + TVA 1.165.250 lei —

TVA 15,254237% 177.750 lei

Pv 987.500 lei —

Mb redusă 20% 197.500 lei

Camv 790.000 lei

	%	=	371 "Mărfuri"	1.165.250
607	"Cheltuieli privind mărfurile"			790.000
378	"Diferențe de preț la mărfuri"			197.500
4428	"TVA neexigibilă"			177.750

3. Închiderea exercițiului

a) Incorporarea venitului din vânzare în profit:

707 "Venituri din vânzarea de mărfuri"	=	121 "Profit și pierdere"	1.150.000
--	---	--------------------------	-----------

b) Repartizarea cheltuielilor cu marfa asupra rezultatului financiar

121 "Profit și pierdere"	=	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	790.000
--------------------------	---	------------------------------------	---------

Rezultă marja brută aferentă vânzărilor de mărfuri

Pv Mv	1.150.000 lei
Ca Mv	790.000 lei
Mb Mv	360.000 lei

Aceasta nu se mai regăsește în contul 378 "Diferențe de preț la mărfuri".

Rezultă inutilitatea evaluării mărfurilor la prețul de vânzare dacă prețul de vânzare la care se încarcă gestiunea nu se utilizează în procesul vânzării mărfurilor.

Situația în conturile principale se prezintă astfel:

371 "Mărfuri"				C			
D	Si			2b)			
	1.000 × 944 = 944.000				1.000 × 944 = 944.000		
	1) 400 × 1.106,25 = 442.500				200 × 1.106,25 = 221.250		
	TSD 1.400 => 1.386.500				TSC 1.200 => 1.165.250		
					SfD 200 buc. × 1.106,25 = 221.250		

378 "Diferențe de preț la mărfuri"				C			
D	2b)			2b)			
	197.500	Si	160.000		177.750	Si	144.000
		1)	75.000			1)	67.500
	TSD 197.500	TSC	235.000		TSD 177.750	TSC	211.500
	SfC 37.500				SfC 33.750		

4428 "TVA neexigibilă"				C			
D	2b)			2b)			
	177.750	Si	144.000		177.750	Si	144.000
		1)	67.500			1)	67.500
	TSD 177.750	TSC	211.500		TSD 177.750	TSC	211.500
	SfC 33.750				SfC 33.750		

D		707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"		C
3a)	1.150.000	2a)	1.150.000	
Rd	1.150.000	Rc	1.150.000	

D		607 "Cheltuieli privind mărfurile"		C
2b)	790.000	3b)	790.000	
Rd	790.000	Rc	790.000	

Situația mărfurilor rămase în stoc este aceeași ca și în varianta I:

200 buc. mărfuri la Pv + TVA de 1.106,25 lei/buc.

Pv + TVA 200 buc. × 1.106,25 lei/buc.	=	221.250	
TVA neexigibilă	=	33.750	(sumă regăsită ca Sf cont 4428)
15,254237%			
Pv stoc	=	187.500	
Mb redusă 20%	=	37.500	(sumă regăsită ca Sf cont 378)
Ca stoc final	=	150.000	

3.3.5. Contabilitatea analitică a mărfurilor

În vederea determinării costului de achiziție al mărfurilor vândute și a nivelului stocurilor pe structurile impuse de obiectivele de gestiune, este necesară organizarea unei contabilități analitice.

În principiu această contabilitate este **un atribut al gestiunii interne**, dar din motive legate de menținerea și controlul integrității patrimoniale a fost **transferată în contabilitatea financiară**.

În consecință, în cazul folosirii inventarului permanent, contabilitatea analitică a stocurilor, respectiv a stocurilor de mărfuri și ambalaje, se poate organiza, în funcție de specificul activității, după una din metodele:

a) **Metoda cantitativ-valorică**, pe sortimente de mărfuri, care se realizează cu ajutorul fișelor de cont analitice, pentru valori materiale, deschise pe fiecare sortiment de marfă. Cuprind: data, explicația, cantitățile intrate/ieșite și stocul rămas după fiecare operațiune și valorile corespunzătoare (debit, credit, sold) precum și prețul unitar pentru fiecare mișcare a mărfii.

Intrările se completează pe baza notelor de recepție și constatare de diferențe, iar ieșirile, pe baza facturilor. Valoarea de intrare a mărfii ieșite se calculează prin metodele permise de Legea contabilității (cost mediu ponderat, FIFO sau LIFO).

Permite practicarea de către agentul economic a metodei inventarului permanent la cost de achiziție. Se poate aplica cu ușurință numai la întreprinderile "en gros".

Dă posibilitatea realizării unei imagini fidele a patrimoniului (respectiv a situației mărfurilor) și a determinării unui rezultat din vânzarea mărfurilor corect.

Metoda cantitativ-valorică permite un control al gestiunilor prin punctaj periodic între cantitățile de marfă înregistrate în fișele de magazie și cele din fișele de cont analitice de la contabilitate.

b) **Metoda global-valorică** pe gestiune se realizează cu ajutorul fișelor de cont pentru operații diverse deschise pe gestiuni. Acestea cuprind numai date valorice: valoarea mărfurilor intrate (debit), ieșite (credit) și a stocului (sold) care se înregistrează pe baza documentelor centralizatoare: "Recapitulația mărfurilor și ambalajelor primite în ziua de ..." și "Centralizatorul vânzărilor zilnice ...".

Deși permite aplicarea unei singure metode de contabilizare a stocurilor și operațiilor cu mărfuri și anume metoda inventarului intermitent, se practică și de către agenții economici care aplică metoda inventarului permanent la preț de vânzare cu sau fără TVA, respectiv unități cu amănuntul și de alimentație publică.

În aceste condiții nu se asigură redarea unei imagini fidele a situației mărfurilor și determinarea unui rezultat corect din vânzarea mărfurilor.

3.4. Metoda inventarului intermitent

a) Caracterizare

Metoda inventarului intermitent se poate aplica la întreprinderile mici și mijlocii și presupune stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la finele perioadei.

Valoarea ieșirilor de mărfuri se determină conform relației:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Costul de} & = & \text{Valoarea} & + & \text{Valoarea} & - & \text{Valoarea} \\ \text{achiziție al} & & \text{stocului} & & \text{intrărilor} & & \text{stocului final} \\ \text{mărfurilor} & & \text{inițial} & & & & \\ \text{vândute} & & & & & & \\ (\text{Camv}) & & (\text{Si}) & & (\text{I}) & & (\text{Sf}) \end{array}$$

sau altfel corelate elementele:

$$\text{Camv} = I + (\text{Si} - \text{Sf})$$

Relația Si - Sf semnifică variația stocurilor.

Când $\text{Sf} < \text{Si}$, Camv este mai mare decât costul de achiziție al intrărilor ($\text{Camv} = I + \text{Si} - \text{Sf}$) și exprimă o diminuare de stoc.

Când $\text{Sf} > \text{Si}$, Camv este mai mic decât costul de achiziție al intrărilor perioadei ($\text{Camv} = I + \text{Si} - \text{Sf}$) și exprimă o majorare de stoc.

Generalizând, relația se poate prezenta:

$$\text{Camv} = I \pm \text{Variația stocurilor}$$

Principalul dezavantaj al metodei constă în imposibilitatea urmăririi gestiunilor de mărfuri, a controlului prin contabilitate și în consecință orice eventuală lipsă de marfă este considerată o vânzare.

Principala caracteristică a metodei constă în înregistrarea cheltuielilor cu marfa la intrarea acesteia și nu la descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute, ca în cazul metodei inventarului permanent.

b) **Conturile utilizate** de metoda inventarului intermitent sunt cele prezentate la inventarul permanent: 371 "Mărfuri", 607 "Cheltuieli privind mărfurile" și 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor".

Contul 371 "Mărfuri" înregistrează stocul inițial la deschiderea exercițiului și stocul final la închiderea lui.

Stocul inițial este stabilit la sfârșitul exercițiului precedent prin inventariere și este evaluat la costul mediu ponderat global, costul de achiziție al ultimului lot intrat dacă data intrării este apropiată de data închiderii exercițiului sau la valoarea venală (prețul zilei).

Contul 371 "Mărfuri" funcționează astfel:

- se debitează la deschiderea exercițiului cu Si;
- se creditează la închiderea exercițiului cu Si, pentru a-l anula, deoarece el a fost disponibilizat pentru vânzare;
- se debitează la închiderea exercițiului cu Sf stabilit prin inventariere.

Contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile" se debitează în cursul exercițiului cu intrările de mărfuri la cost de achiziție.

Se debitează la închiderea exercițiului cu stocul inițial la cost de achiziție, pentru a completa cheltuielile cu marfa (vânzările de marfă s-au efectuat și din stocul inițial).

Se creditează la închiderea exercițiului cu stocul final la cost de achiziție, în vederea diminuării cheltuielilor cu marfa (stocul final se disponibilizează vânzării în exercițiul următor și în consecință diminuează cheltuiala cu marfa din exercițiul curent).

Apoi se determină costul de achiziție al mărfurilor vândute prin relația:

$$\text{Camv} = \text{Si} + \text{I} - \text{Sf}$$

și se repartizează asupra rezultatului financiar prin creditarea contului 607 "Cheltuieli privind mărfurile" (care se soldează).

Contul 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" funcționează la fel ca în metoda inventarului permanent.

Principalele corespondențe între conturi în operațiile curente cu mărfuri sunt prezentate în schema 3.1.5.

c) **Exemplificarea metodei inventarului intermitent** pe baza datelor aplicației de la inventarul permanent.

I. **Stocul la începutul perioadei**, evaluat la cost de achiziție: $1.000 \text{ u} \times \times 670 \text{ lei/u} = 670.000 \text{ lei}$, este de fapt stocul final al perioadei precedente stabilit prin inventariere.

II. Operații în cursul perioadei:

1. 5.I

Cumpărări de mărfuri

Preț de cumpărare $400 \text{ u} \times 620 \text{ lei/u}$	=	248.000 lei
Cheltuieli de transport	=	52.000 lei
Cost de achiziție	=	300.000 lei

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	401 "Furnizori"	300.000
------------------------------------	---	-----------------	---------

2. 10.I.

Vânzări de mărfuri

Preț de vânzare $300 \text{ u} \times 800 \text{ lei/u} = 240.000 \text{ lei}$

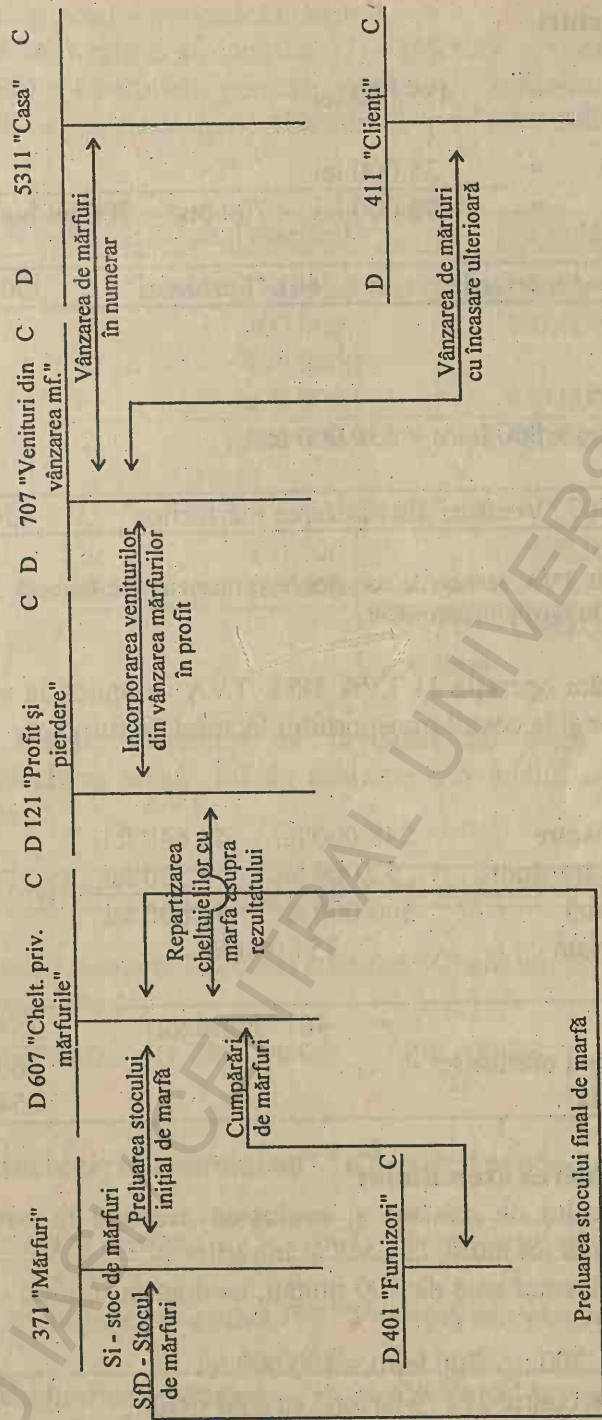
411 "Clienți"	=	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	240.000
---------------	---	--	---------

3. 15.I.

Vânzări de mărfuri

Preț de vânzare $600 \text{ u} \times 820 \text{ lei/u} = 492.000 \text{ lei}$

411 "Clienți"	=	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	492.000
---------------	---	--	---------



Schema 3.1.5. Principalele corespondențe între conturi în reflectarea operațiilor cu mărfuri în metoda inventarului intermitent

4. 17.I

Cumpărări de mărfuri

Preț de cumpărare	=	✓ 455.000 lei
700 u × 650 lei/u		
Cheltuieli de transport	=	35.000 lei
Cost de achiziție	=	490.000 lei : 700 buc = 700 lei/buc

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	401 "Furnizori"	490.000
------------------------------------	---	-----------------	---------

5. 25.I

Vânzări de mărfuri

Preț de vânzare 500 u × 860 lei/u = 430.000 lei

411 "Clienți"	=	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	430.000
---------------	---	--	---------

NOTĂ: în toate cazurile TVA, reducerile comerciale și financiare se tratează din punct de vedere contabil la fel ca și în exemplul precedent.

Exemplu:

- Considerăm operația 1) TVA 18%. TVA se aplică la valoarea mărfurilor și la costul transportului facturat de furnizor.

		TVA
Preț cumpărare	248.000 lei	44.640 lei
Cheltuieli transport	52.000 lei	9.360 lei
Total factură	300.000 lei	54.000 lei
Total de plată	354.000 lei	

	%	=	401 "Furnizori"	354.000
607 "Cheltuieli privind mărfurile"				300.000
4426 "TVA deductibilă"				54.000

III. Operații la închiderea exercițiului

6. Inventarierea stocului de mărfuri și evaluarea acestuia la costul de achiziție al zilei, al ultimului lot intrat, la CMP al intrărilor.

Stocul constatat la inventar este de 700 unități, evaluat la ultimul cost de achiziție de 700 lei/u va fi:

$$700 \text{ u} \times 700 \text{ lei/u} = 490.000 \text{ lei}$$

sumă ce trebuie să apară în contul 371 "Mărfuri" ca sold final.

În acest scop se procedează astfel:

a) **Soldul inițial** al contului 371 "Mărfuri" se anulează, prin preluarea în contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile", operație după care contul de cheltuieli va cuprinde toate cheltuielile privind mărfurile disponibile pentru vânzare.

$$607 \text{ "Cheltuieli privind mărfurile"} = 371 \text{ "Mărfuri"} \quad 670.000$$

D	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	C
1)	300.000	490.000 (6.b)
4)	490.000	
6)	670.000	970.000 (6.c)
TD	1.460.000	TC 1.460.000

D	371 "Mărfuri"	C
Si	670.000	670.000 (6.a)
(6.b)	490.000	
	SD	490.000
	stoc final	

b) **Stocul constatat la inventar** se preia de contul "Mărfuri", desprinzându-se costul lui de achiziție din totalul cheltuielilor efectuate cu mărfurile:

$$371 \text{ "Mărfuri"} = 607 \text{ "Cheltuieli privind mărfurile"} \quad 490.000$$

În acest moment în soldul contului "Cheltuieli privind mărfurile", a rămas doar Camv, adică:

$$\begin{array}{ccccccc} 670.000 \text{ lei} & + & 790.000 \text{ lei} & - & 490.000 \text{ lei} & = & 970.000 \text{ lei} \\ \text{Si} & & \text{I} & & \text{Sf} & & \text{Camv} \end{array}$$

c) **Închiderea contului 607 "Cheltuieli privind mărfurile":**

$$121 \text{ "Profit și pierdere"} = 607 \text{ "Cheltuieli privind mărfurile"} \quad 970.000$$

d) **Închiderea contului 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor":**

$$707 \text{ "Venituri din vânzarea mărfurilor"} = 121 \text{ "Profit și pierdere"} \quad 1.162.000$$

e) Calculul profitului brut (marja brută):

Vânzări	1.162.000 lei
Camv	<u>970.000 lei</u>
Profit brut din vânzare	192.000 lei

Calculul Camv pornind de la variația stocurilor determină același rezultat:

Si	670.000 lei
Sf	<u>490.000 lei</u>
Variația stocului (diminuare de stoc)	180.000 lei

$$\text{Camv} = I + \text{Variația stocului} = 790.000 + 180.000 = 970.000 \text{ lei}$$

În acest caz ni se pare mai simplu modul de calcul care ar impune următoarele operații de efectuat la sfârșitul exercițiului:

a) inventarierea, stabilirea și evaluarea stocului final (490.000 lei);

b) calculul și înregistrarea variației stocului (S):

$$S = Si - Sf$$

$$S = 670.000 - 490.000 = 180.000$$

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri"	180.000
------------------------------------	---	---------------	---------

D	371 "Mărfuri"	C
Si 670.000	180.000 (S)	
	Sd 490.000	stoc final

D	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	C
1) 300.000	970.000	(121 = 607)
4) 490.000		
(I) 790.000		
(S) 180.000		
Camv 970.000		

3.5. Contabilitatea aprovizionării - vânzării de mărfuri în condițiile constatării de diferențe la recepție și din distribuție

3.5.1. Contabilitatea aprovizionării de mărfuri cu diferențe la recepție

La primirea mărfurilor aprovizionate de la furnizori, comisia de recepție verifică din punct de vedere cantitativ și calitativ mărfurile și ambalajele, respectiv concordanța acestora cu datele înscrise în documentele de livrare și cu prevederile din contracte. La compartimentul comercial se mai procedează la o verificare valorică prin confruntarea prețurilor din factură cu cele negociate și înscrise în contract și prin refacerea tuturor calculelor din documentele de livrare.

Atât marfa recepționată cât și diferențele constatate se înscriu în "Nota de recepție și constatare de diferențe".

După natura lor, diferențele pot fi:

- a) cantitativ-valorice (când cantitatea efectiv recepționată nu corespunde cantității din factură);
- b) calitativ-valorice (când calitatea mărfii primite nu corespunde celei contractate);
- c) valorice (când datele cantitative și calitative corespund dar, datorită unor prețuri eronate sau a unor erori de calcul, valoarea nu este corectă).

a) **Diferențele cantitativ-valorice**, după sensul lor pot fi:

- plusuri cantitativ-valorice;
- minusuri cantitativ-valorice.

După modul de soluționare plusurile cantitativ-valorice pot fi:

- acceptate în gestiune dacă marfa se încadrează în prevederile contractuale, și
- neacceptate în gestiune dacă nu s-au respectat prevederile contractuale.

Plusul acceptat se înregistrează ca o intrare de marfă, la cost de aprovizionare sau preț de vânzare în funcție de metoda practică, cu particularitatea că obligația de plată se reflectă cu ajutorul contului 408 "Furnizori-facturi nesosite", iar TVA aferentă este neexigibilă (în așteptare până la sosirea facturii), când se face transferul obligației în contul 401 "Furnizori", iar TVA neexigibilă în contul 4426 "TVA deductibilă".

Plusul neacceptat se preia în custodie, întocmindu-se un Proces-verbal de preluare a mărfurilor în custodie. În contabilitate se debitează contul 8033 "Valori materiale primite spre păstrare sau custodie". Ulterior aceste mărfuri se restituie furnizorului, întocmindu-se un "Aviz de însoțire" (în care se specifică "Plus de marfă restituit") și se creditează contul 8033.

Minusurile cantitativ-valorice se pot datora unor cauze cunoscute, situație în care se consideră **soluționate**, sau unor cauze care nu se cunosc în momentul recepției, lucru care determină să fie considerate **nesoluționate**. Ele se înregistrează ca o cheltuială cu marfa.

Minusurile soluționate pot apare din vina furnizorului, cărașului (organizația de transport) sau delegatului propriu, și în aceste cazuri sunt **recuperabile prin imputare** sau pot fi cauzate de factori obiectivi fiind **nerecuperabile (neimputabile)**.

Minusurile din vina furnizorului nu se reflectă, de regulă, în contabilitate. Ele se refuză la plată, solicitându-se furnizorului o factură cu sumele corespunzătoare minusului în roșu.

Dacă plata s-a efectuat înainte de recepționarea mărfii, iar la recepție s-a constatat minusul din vina furnizorului, acesta devine debitor în limita costului de aprovizionare al mărfii lipsă plus TVA aferentă.

Minusul din vina cărașului se impută acestuia la costul de aprovizionare al mărfii lipsă plus TVA aferentă.

Minusul din vina delegatului se recuperează prin imputare la prețul de vânzare al mărfii ce lipsește, plus TVA aferentă vânzării. Costul de aprovizionare și TVA aferentă se datorează furnizorului, iar diferența dintre prețul de vânzare și costul de achiziție reprezintă un venit din operațiuni de exploatare (din debite).

Minusul cantitativ-valoric soluționat, dar nerecuperat poate reprezenta:

- perisabilități în limita normelor sau peste normele legale;
- pierderi din cazuri de forță majoră (calamități).

Ele se suportă de întreprinderea de comerț și majorează cheltuielile cu marfa ale exercițiului în care are loc aprovizionarea, la costul de aprovizionare al mărfii lipsă plus TVA.

Perisabilitățile reprezintă scăzăminte (pierderi) normale de marfă datorate proprietăților fizico-chimice ale acesteia (și produse prin uscare, evaporare, spargere etc.).

Se calculează prin aplicarea normelor de perisabilitate stabilite prin legislație, și exprimate procentual, la cantitatea de marfă facturată de furnizor.

De exemplu, dacă furnizorul facturează 5.000 Kg făină, iar norma de perisabilitate prin uscare este de 0,2%, se poate suporta de întreprinderea

beneficiară o lipsă normală de până la 10 Kg făină, dar nu mai mult decât minusul efectiv constatat la recepție.

Minusurile cantitativ-valorice nesoluționate se reflectă până la soluționare în debitul contului 473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare" la cost de aprovizionare. Ulterior, după soluționare, se creditează acest cont în corespondență cu contul 607 "Cheltuieli cu marfa" și concomitent se efectuează imputarea dacă minusul este imputabil.

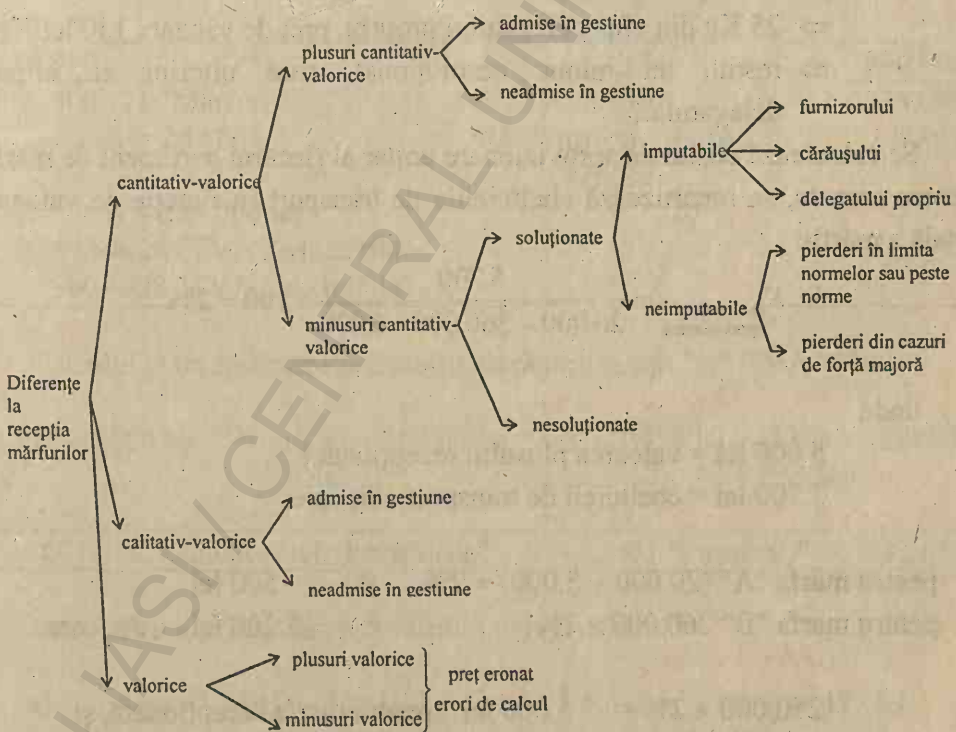
În cazul **diferențelor calitativ-valorice** marfa poate fi acceptată cu sau fără bonificații sau luată în custodie și restituită ulterior.

Bonificația primită odată cu marfa diminuează costul ei de aprovizionare, iar cea primită ulterior mărește veniturile din exploatare.

Diferențele valorice, indiferent de sensul lor, plusuri sau minusuri, se datorează unor prețuri eronate sau erorilor de calcul din factură.

Diferențele valorice în plus se reflectă în contul 408 "Furnizori, facturi nesosite" până la primirea facturii suplimentare, iar pentru cele în minus se întocmește "refuz de plată parțial" și se solicită furnizorului o factură cu sumele în roșu.

Se prezintă în continuare schema diferențelor constatate la recepție:



Schema 3.1.6. Schema diferențelor constatate la recepția mărfurilor

Pentru exemplificare, considerăm că se primește de la furnizor un lot de marfă însoțit de o factură care cuprinde:

				TVA
marfa "A"	400 buc. × 50 lei/buc.	=	20.000 lei	3.600 lei
marfa "B"	2.600 Kg × 100 lei/Kg	=	260.000 lei	46.800 lei
TOTAL MARFĂ		=	280.000 lei	50.400 lei
cheltuieli de transport facturate de furnizor		=	5.700 lei	1.026 lei
TOTAL		=	285.700 lei	51.426 lei
TOTAL GENERAL		=	337.126 lei	

La recepție se constată:

- plus 100 buc. marfă "A", care se acceptă în gestiune;
 $100 \times 50 = 5.000$ lei
- minus 100 Kg marfă "B", care are drept cauze:
 - ⇒ 0,5% perisabilități;
 - ⇒ 25 Kg din vina delegatului propriu, preț de vânzare 130 lei/Kg;
 - ⇒ restul, un minus nesoluționat, care ulterior se impută delegatului.

Se calculează costul de aprovizionare unitar al fiecărui sortiment de marfă. Pentru aceasta, se repartizează cheltuielile de transport în funcție de valoarea totală a mărfii:

$$K_{\text{cheltuieli aprovizionare}} = \frac{5.700}{20.000 + 260.000 + 5.000} \times 100 = 2\%$$

unde

5.000 lei = valoarea plusului recepționat ;

5.700 lei = cheltuieli de transport, din care:

pentru marfa "A" $(20.000 + 5.000) \times 2\% = 500$ lei

pentru marfa "B" $260.000 \times 2\% = 5.200$ lei , din care:

$250.000 \times 2\% = 5.000$ lei pentru marfa recepționată, și

$10.000 \times 2\% = 200$ lei pentru minusul de marfă

Înregistrarea mărfii recepționate (facturată și nefacturată):

		TVA	
marfa "A"	400 buc. $\times$ 50 lei/buc.	$\geq$ 20.000 lei	3.600 lei
marfa "A"	100 buc. $\times$ 50 lei/buc.	= 5.000 lei	900 lei (neexigibilă)
cheltuieli de transport	=	500 lei	90 lei
Valoarea la Ca		= 25.500 lei	4.590 lei
marfa "B"	2.500 kg $\times$ 100 lei/kg	= 250.000 lei	45.000 lei
cheltuieli de transport	=	5.000 lei	900 lei
Valoarea la Ca		= 255.000 lei	45.900 lei
TOTAL		= 280.500 lei	50.490 lei
TOTAL GENERAL		= 330.990 lei	

Costul de aprovizionare unitar este:

marfa "A"	25.500 lei	:	500 buc.	=	51 lei/buc.
marfa "B"	255.000 lei	:	2.500 kg	=	102 lei/kg

330.990	%	=	%	330.990
280.500	371 "Mărfuri"		401 "Furnizori"	325.090
A = 25.500 lei			408 "Furnizori, facturi nesosite"	5.900
B = 255.000 lei				
40.590	4426 "TVA deductibilă"			
900	4428 "TVA neexigibilă"			

Calculul și înregistrarea perisabilității pentru marfa "B", TVA 18%:

$0,5\% \times 2.600 \text{ kg}$	=	$13 \text{ kg} \times 102 \text{ lei/kg}$	=	1.326 lei	TVA	239 lei
Total			=	1.565 lei		

607	"Cheltuieli privind mărfurile"	=	401 "Furnizori"	1.565
-----	--------------------------------	---	-----------------	-------

Înregistrarea și imputarea minusului delegatului:

a)	Ca :	$25 \text{ kg} \times 102 \text{ lei/kg}$	=	2.550 lei	TVA	459 lei
Total de plată			=	3.009 lei		

	%	=	401 "Furnizori"	3.009
607	"Cheltuieli privind mărfurile"			2.550
4426	"TVA deductibilă"			459

b)	Pv :	25 kg × 130 lei/kg	=	3.250 lei	TVA	585 lei
		Total de imputat	=		3.835 lei	

428	"Alte creanțe în legătură cu personalul"	=	%	3.835
			758 "Alte venituri din expl."	3.250
			4427 "TVA colectată"	585

Înregistrarea minusului nesoluționat:

100 kg - (13 kg + 25 kg) = 62 kg × 102 lei/kg = 6.324 lei	TVA	1.138 lei
Total de plată = 7.462 lei		

	%	=	401 "Furnizori"	7.462
473	"Decontări din operații în curs de clarificare"			6.324
4426	"TVA deductibilă"			1.138

Imputarea ulterioară a minusului nesoluționat:

62 kg × 130 lei/kg	=	8.060 lei	TVA	1.451 lei
Total de imputat	=		9.511 lei	

428	"Alte creanțe în legătură cu personalul"	=	%	9.511
			758 "Alte venituri din expl."	8.060
			4427 "TVA colectată"	1.451

Înregistrarea cheltuielii cu marfa:

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare"	6.324
------------------------------------	---	---	-------

La sosirea facturii, pentru plusul acceptat se fac înregistrările:

408 "Furnizori facturi nesosite"	=	401 "Furnizori"	5.900
----------------------------------	---	-----------------	-------

și transformarea TVA neexigibilă în TVA deductibilă:

4426 "TVA deductibilă"	=	4428 "TVA neexigibilă"	900
------------------------	---	------------------------	-----

3.5.2. Contabilitatea vânzării de mărfuri în condițiile constatării de diferențe la vânzare

În procesul vânzării mărfurilor, diferențele apar în cazul formei de vânzare prin autorecepție la furnizor (pe răspunderea furnizorului) sau cu delegat al furnizorului.

Frecvente sunt minusurile cantitativ-valorice din pierderi normale (perisabilități) sau imputate delegatului. Ele se înregistrează ca ieșiri de mărfuri în corespondență cu contul 607 "Cheltuieli cu marfa". Concomitent, în cazul minusului din vina delegatului se înregistrează imputarea:

Presupunând că s-a livrat de către un angrosist unui detailist,

Marfa "A" 1.600 buc. × 100 lei/buc.	=	160.000 lei	TVA	28.800 lei
		Total		188.800 lei

(costul de aprovizionare al mărfii 80 lei/buc.) iar acesta a primit:

1.500 buc. × 100 lei/buc.	=	150.000 lei	TVA	27.000 lei
---------------------------	---	-------------	-----	------------

constatând un minus de 100 buc. din care 10 buc. perisabilități, iar restul din vina delegatului angrosistului. În contabilitatea acestuia vor avea loc următoarele înregistrări:

Pentru livrarea mărfurilor efectiv primite de detailist:

411 "Clienți" =	%	177.000
	707 "Venituri din vânzarea mărfurilor "	150.000
	4427 "TVA colectată"	27.000

Pentru descărcarea gestiunii:

$$1.500 \text{ buc.} \times 80 \text{ lei/buc.} = 120.000 \text{ lei}$$

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri"	120.000
------------------------------------	---	---------------	---------

Pentru minusul din perisabilități:

$$\text{Ca } 10 \text{ buc.} \times 80 \text{ lei/buc.} = 800 \text{ lei}$$

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri"	800
------------------------------------	---	---------------	-----

Pentru diferențele în minus imputate la nivelul prețului de vânzare plus TVA:

Pv	90 buc. $\times$ 100 lei/buc.	=	9.000 lei	TVA	1.620 lei
	Total de imputat	=		10.620 lei	
Ca	90 buc. $\times$ 80 lei/buc.	=	7.200 lei		

Înregistrarea minusului:

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri"	7.200
------------------------------------	---	---------------	-------

și imputarea minusului:

428 "Alte creanțe în legătură cu personalul"	=	%	10.620
		758 "Alte venituri din exploatare"	9.000
		4427 "TVA colectată"	1.620

3.6. Operații privind constituirea și utilizarea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor și creanțelor-clienți

Deprecierea reprezintă constatarea pierderii de valoare a unui activ oarecare din cauze accidentale ale căror efecte nu sunt neapărat ireversibile.

Dacă există riscul de depreciere, vor exista și **provizioanele pentru depreciere**, care semnifică în contabilitate o **eventualitate activă**, adică constatarea unui risc de diminuare a valorii unui activ.

Deprecierile de activ se referă la:

- scăderea valorii stocurilor;
- deprecierea creanțelor;
- deprecierea titlurilor.

Conturile de provizioane pentru depreciere sunt conturi de dedublare a activului și care nu pot exista fără existența activului. Ele nu au o viață proprie ci sunt dependente de elementele care le determină apariția.

a) **Provizioane pentru deprecierea stocurilor**

La finele exercițiului, cu ocazia inventarierii, pentru toate deprecierea de stocuri se constituie provizioane pe seama cheltuielilor.

În perioada următoare, la finele fiecărui exercițiu sau la ieșirea din patrimoniu a bunurilor, provizioanele se suplimentează, diminuează sau anulează.

Conturi folosite:

Contul 397 "Provizioane pentru deprecierea mărfii". Este un cont de pasiv. Se **creditează** cu valoarea provizioanelor constituite pe baza cheltuielilor și se **debitează** cu sumele reprezentând reluarea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor în rezultatul din exploatare.

Soldul creditor reprezintă valoarea provizioanelor rămase la finele perioadei.

Contul 681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele" care se debitează cu:

- valoarea provizioanelor constituite pentru riscuri și cheltuieli, dacă privesc exploatarea;
- valoarea provizioanelor pentru deprecierea mărfurilor;
- valoarea provizioanelor constituite pentru creanțe neîncasabile (clienți dubioși, rău platnici, aflați în litigiu).

Contul se **creditează** la finele perioadei, cu ocazia închiderii conturilor și calculul rezultatului.

APLICAȚIE:

Se consideră că la finele exercițiului situația stocurilor de mărfuri este următoarea:

valoarea contabilă a stocului	=	500.000 lei
valoarea de inventar	=	470.000 lei
depreciere	=	30.000 lei

Pentru această depreciere se constituie provizioane:

681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele"	=	397 "Provizioane pentru deprecierea mărfurilor"	30.000
--	---	--	--------

Înregistrarea de constituire a provizioanelor are ca efect reținerea de către întreprindere a unei părți din **profitul brut**, care, fără existența acestora ar fi majorat profitul net, care putea fi distribuit.

Cuantumul profitului brut reținut este obligatoriu egal cu valoarea diminuărilor de activ actuale sau previzibile, constatate prin provizioane. Rezultă, astfel, o **reconstituire a activului** nu și o nouă investiție pentru întreprindere.

Dacă în cursul exercițiului viitor riscul dispare, provizioanele, ca elemente ale profitului brut, se pot relua în rezultatul întreprinderii ca devenite disponibile. Înregistrarea contabilă va fi:

397 "Provizioane pentru deprecierea mărfurilor"	=	781 "Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare"	30.000
--	---	--	--------

Această înregistrare corespunde anulării provizioanelor aferente stocurilor inițiale, care sunt considerate ca fiind vândute.

În schimb se vor crea provizioane corespunzătoare stocurilor finale.

EXEMPLU:

Se consideră provizioanele asupra stocului de mărfuri de la începutul exercițiului de 30.000 lei, pentru un stoc de 500.000 lei.

La închiderea exercițiului se creează provizioane pentru un stoc de mărfuri de 400.000 lei, în valoare de 35.000 lei.

Situația în conturi se prezintă astfel:

	397 "Proviz. pt. deprec. mf."	781 "Venituri din proviz. priv. act. de expl."	681 "Chelt. de expl. priv. amortism. și proviz."
Report			
Anulare	30.000	30.000	
La inventar	↑	↑	
Constituie			35.000
	35.000		↑

D		121 "Profit și pierdere"	C
Cheltuieli de exploatare			Venituri din exploatare
Variația stocului	100.000 lei		
Cheltuieli cu provizioanele	35.000 lei		Venituri din provizioane 30.000 lei
	Cheltuieli	105.000 lei	

b) Provizioane privind deprecierea creanțelor

1. Crearea provizioanelor

În cazul apariției unui risc asupra unui client prin care apare o incertitudine în recuperarea unor creanțe, clientul în cauză se izolează de restul clienților, devenind incert.

În acest sens se utilizează contul de terți 416 "Clienți incerti sau în litigiu".

După constatarea clienților ca incerti, se evaluează riscul și se constituie provizioanele la nivelul sumei fără TVA.

EXEMPLU:

Un client asupra căruia există o creanță de 236.000 lei se dovedește a fi insolubil. Se consideră că există riscul de a recupera doar 50% din suma de încasat (TVA 18%). Pentru 50% se constituie provizioane.

a) Constatarea clienților ca incerti:

416 "Clienți incerti sau în litigiu"	=	411 "Clienți"	236.000
--------------------------------------	---	---------------	---------

b) Calculul și constituirea provizioanelor:

suma de încasat	=	236.000 lei
TVA 18% (15,254%)	=	36.000 lei
suma fără TVA	=	200.000 lei
provizioane 50% × 200.000 lei	=	100.000 lei

681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele"	=	491 "Provizioane pentru deprecierea creanțelor clienți"	100.000
--	---	---	---------

Contul de provizioane funcționează similar celui prezentat la deprecierea stocurilor.

2. Regularizarea provizioanelor

Provizioanele create în exercițiul N-1 pot fi reajustate în exercițiul N dacă:

- a crescut deprecierea sau riscul;
- s-a diminuat;
- a rămas neschimbat.

Se procedează astfel:

- se suplimentează provizioanele prin aceeași modalitate cu cea de constituire;
- o parte a provizioanelor se virează asupra veniturilor din exploatare, financiare sau excepționale în funcție de natura lor;
- nu se efectuează nici o înregistrare.

3. Utilizarea provizioanelor

În momentul regularizării cu clientul se presupune soldarea conturilor:

416 "Clienți incerti sau în litigiu" și 491 "Provizioane pentru deprecierea creanțelor clienți".

EXEMPLU:

Se menține exemplul inițial și se consideră că în exercițiul N se recuperează 50% din creanțe:

D	416 "Clienți incerti sau în litigiu"	C
1)	Situația inițială 236.000	
2)	Încasare 50%	118.000
3)	Pentru SD cont 416 se reflectă pierderea din creanțe	118.000

D	781 "Venituri din provizioane"	C
4)	Pentru SC al provizioanelor	100.000

D	491 "Provizioane pentru deprecierea creanțelor clienți"	C
1)	Situația inițială	100.000
2)	Încasare 50%	
3)	Pentru SD, cont 416 reflectă pierderea din creanțe	
4)	Pentru SC al proviz.	100.000

D	654 "Pierderi din creanțe"	C
3)	Pentru SD, cont 416 reflectă pierderea din creanțe	118.000
D	681 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"	C
		100.000

Partea a doua - Teste grilă și întrebări

Teste grilă

1. Ce semnifică înregistrarea contabilă?

$$\begin{array}{rcl} \% & = & 401 \quad \frac{250.000}{240.000} \\ 371 & & 10.000 \\ 378 & & \end{array}$$

- a) aprovizionare cu mărfuri;
- b) aprovizionare cu mărfuri în metoda inventarului permanent la preț de vânzare;
- c) aprovizionare cu mărfuri în metoda inventarului permanent la cost standard;
- d) aprovizionare cu mărfuri în metoda inventarului permanent la preț de vânzare cu TVA;
- e) aprovizionare cu mărfuri în metoda inventarului intermitent.

2. Indicați formula contabilă corectă privind plusul de marfă la recepție, admis în gestiune:

- a) 371 = 607 100.000
- b) 371 = 401 100.000
- c) 371 = 408 100.000
- d) 371 = 5311 100.000
- e) 371 = 707 100.000

3. Dispuneți de următoarele informații privind cumpărarea de mărfuri:

			TVA
marfă "X" 5.000 buc. X 600	=	3.000.000	540.000
marfă "Y" 3.000 buc. X 450	=	1.350.000	243.000
Total marfă	=	4.350.000	783.000
Cheltuieli transport	=	174.000	31.320
Cheltuieli asigurare	=	108.750	19.575
Total factură	=	4.632.750	833.895
Total de plată	=	5.466.645	

Precizați care este costul de achiziție unitar al mărfii "X".

- 639 lei;
- 926,55 lei;
- 870 lei;
- 683,33 lei;
- 600 lei.

4. Care dintre formulele contabile enumerate nu este în concordanță cu explicația dată?

- 371 = 456 400.000 Aducerea de mărfuri ca aport de capital.
- 607 = 371 20.000 Înregistrarea minusului la recepția mărfurilor.
- 607 = 401 150.000 Cumpărare de mărfuri în metoda inventarului intermitent.
- 607 = 371 70.000 Descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute.
- 607 = 371 25.000 Preluarea stocului inițial de marfă.

5. Contabilizarea stocurilor conform metodei inventarului permanent permite:

- contabilizarea intrărilor și ieșirilor din stoc la inventar;
- contabilizarea cumpărărilor de stocuri ca niște cheltuieli cu stocurile;
- necontabilizarea ieșirilor din stoc;
- contabilizarea variației stocului la finele perioadei de gestiune;
- determinarea stocului, cantitativ și valoric, în orice moment.

6. În luna septembrie a exercițiului "N" o societate comercială vinde mărfuri unui client fără factură: preț vânzare 500.000 lei, TVA 18%. În luna octombrie a aceluiași exercițiu întocmește factura: preț de vânzare 600.000 lei, TVA 18%. Să se precizeze care din formulele contabile reflectă corect înregistrarea facturii emise.

a)

411	=	%	<u>708.000</u>
		418	500.000
		701	100.000
		4427	108.000

b)

411	=	%	<u>708.000</u>
		418	590.000
		707	100.000
		4427	18.000

c)

4428	=	4427	90.000
411	=	%	<u>608.000</u>
		418	590.000
		4427	18.000

d)

4428	=	4427	90.000
411	=	%	<u>608.000</u>
		418	500.000
		4427	108.000
4428	=	418	90.000

e)

411	=	%	<u>608.000</u>
		418	590.000
		4427	18.000

4428	=	418	90.000
------	---	-----	--------

7. În luna februarie a exercițiului "N" o societate comercială recepționează mărfuri în lipsa facturii: preț cumpărare 170.000 lei, cheltuieli de transport 30.000 lei, TVA 18%. În luna martie primește factura care cuprinde preț cumpărare 200.000 lei, cheltuieli transport 40.000 lei, TVA 18 %. Să se precizeze care din formulele contabile reflectă corect înregistrarea facturii primite:

a)

%	=	401	<u>283.200</u>
371			30.000
624			10.000
4426			7.200
408			236.000

b)

%	=	401	<u>283.200</u>
371			40.000
4426			7.200
408			236.000

c)

4426	=	4428	36.000
%	=	401	<u>283.200</u>
371			40.000
4426			7.200
408			236.000

d)

4426	=	401	36.000
%	=	401	<u>283.200</u>
371			30.000
624			10.000
4426			7.200
408			236.000

e)

4426	=	408	36.000
%	=	401	<u>283.200</u>
607			30.000
624			10.000
4426			7.200
408			236.000

4426	=	4428	36.000
------	---	------	--------

8. Dispuneți de următoarele informații privind TVA: 100.000 lei TVA de recuperat din luna precedentă; 500.000 lei TVA colectată în luna curentă, 320.000 lei TVA deductibilă aferentă lunii curente, prorata 100. Precizați înregistrările privitoare la regularizarea TVA la sfârșitul lunii curente.

a)

5121	=	4424	100.000
------	---	------	---------

4427	=	%	<u>500.000</u>
		4426	320.000
		4423	180.000

b)

4427	=	%	<u>500.000</u>
	=	4426	320.000
		4424	100.000
		4423	80.000

c)

4427	=	%	<u>500.000</u>
		4426	320.000
		4423	180.000

d)

4423	=	4424	100.000
------	---	------	---------

5121	=	4424	100.000
------	---	------	---------

4427	=	%	<u>500.000</u>
		4426	320.000
		4423	180.000

e)

4423	=	5121	180.000
------	---	------	---------

4424	=	4426	100.000
------	---	------	---------

4427	=	%	<u>500.000</u>
		4426	220.000
		4423	280.000

9. O societate de comerț achiziționează un lot de marfă, factura cuprinzînd: marfă "X" 5.000 bucăți, preț de cumpărare 450 lei/bucată, cheltuieli de transport facturate de furnizor 150.000 lei, TVA 18 %. La recepție se constată o lipsă de marfă "X" 800 bucăți, avînd drept cauze: 0,5 perisabilități și restul din vina delegatului propriu, marjă brută 30%, TVA 18%. Precizați înregistrarea privitoare la achiziționarea mărfii cu lipsă la recepție.

a)

%	=	401	<u>2.832.000</u>
371			2.016.000
607			384.000
4426			432.000

428	=	%	<u>570.648</u>
		758	483.600
		4427	87.048

b)

%	=	401	<u>2.832.000</u>
371			2.400.000
4426			432.000

c)

607	=	371	384.000
-----	---	-----	---------

%	=	401	<u>2.832.000</u>
371			2.016.000
607			384.000
4426			432.000

d)

%	=	401	<u>2.832.000</u>
---	---	-----	------------------

371			2.016.000
461			384.000
4426			432.000

e)

%	=	401	<u>2.832.000</u>
---	---	-----	------------------

371			2.016.000
461			453.120
4426			362.880

10. O societate are în stoc marfă "X" 5.000 bucăți la un cost standard de 560 lei/bucată, diferențe favorabile aferente stocului 56.000 lei. În cursul exercițiului au intrat 3.000 bucăți marfă, cost standard 560 lei/bucată, diferențe nefavorabile 30.000 lei și s-au vândut 6.000 bucăți, la un preț de vânzare de 700 lei/bucată. Precizați înregistrarea privitoare la diferențele aferente mărfurilor vândute:

a) $378 = 371 \quad 19.500$

b) $378 = 607 \quad 19.500$

c) $607 = 378 \quad 19.500$

d) $378 = 707 \quad 19.500$

e)

%	=	371	<u>25.000</u>
---	---	-----	---------------

378			19.500
-----	--	--	--------

607			5.500
-----	--	--	-------

11. Precizați înregistrarea corectă a aprovizionării cu mărfuri în metoda inventarului permanent la preț de vânzare cu TVA, cunoscând că factura furnizorului cuprinde: marfă 6.000 bucăți, preț de cumpărare 1.000 lei/bucată,

cheltuieli transport 500.000 lei, TVA 18%, iar societatea practică o marjă brută de 30%:

a)

%	=	401	<u>11.765.780</u>
371			6.500.000
378			2.301.000
4426			1.170.000
4428			1.794.780

b)

371	=	%	<u>9.971.000</u>
		401	6.500.000
		378	1.950.000
		4428	1.521.000

c)

4426	=	401	1.170.000	
<u>9.971.000</u>	%	=	%	<u>9.971.000</u>
8.450.000	371	401	7.670.000	
1.170.000	4426	378	2.301.000	
351.000	4428			

d)

371	=	%	<u>9.971.000</u>
		401	6.500.000
		378	1.950.000
		4428	1.170.000

e)

371	=	%	<u>11.765.780</u>
		401	7.670.000
		378	2.301.000
		4428	1.794.780

12. În condițiile informațiilor de la punctul (11), prețul de vânzare unitar cu TVA este:

- a) 1.083,33 lei/bucată;
- b) 1.661,83 lei/bucată;
- c) 1.408,33 lei/bucată;
- d) 1.810 lei/bucată;
- e) 1.960,96 lei/bucată.

13. Ce semnifică înregistrarea contabilă?

5121	=	%	<u>590.000</u>
		419	500.000
		4427	90.000

- a) încasarea unui avans în vederea vânzării de mărfuri;
- b) încasarea unui avans în vederea prestării unor servicii;
- c) încasarea unui avans pentru executarea unei lucrări;
- d) încasarea în avans a sumei de 500.000 lei, din care TVA 90.000 lei, pentru efectuarea unei vânzări;
- e) încasarea unui avans în sumă de 500.000 lei.

14. Indicați formula contabilă corectă privind recepția unui lot de marfă cu o lipsă nesoluționată și una imputabilă, în metoda inventarului intermitent:

a)

%	=	401	<u>708.000</u>
371			450.000
607			50.000
473			100.000
4426			108.000

b)

%	=	401	<u>708.000</u>
371			450.000
607			50.000
473			100.000
4426			90.000
4428			18.000

c)

%	=	401	<u>708.000</u>
607			500.000
473			100.000
4426			108.000

d)

%	=	401	<u>708.000</u>
607			500.000
473			100.000
4426			90.000
4428			18.000

e)	%	=	401	<u>708.000</u>
	607			450.000
	473			100.000
	461			50.000
	4426			18.000

15. O societate de comerț vinde 10.000 bucăți marfă la un preț de vânzare 800 lei/bucată, cheltuieli transport în contul clientului 500.000 lei, TVA 18%. La încasarea creanței de la client înainte de scadență se acordă un scont de 2%. Suma scontului este:

- a) 200.600 lei;
- b) 170.000 lei;
- c) 160.000 lei;
- d) 188.800 lei;
- e) 198.800 lei.

16. În condițiile datelor de la punctul (15) precizați înregistrarea contabilă privind acordarea scontului:

- a)

667	=	411	200.600
-----	---	-----	---------
- b)

%	=	411	<u>200.600</u>
667			170.000
4427			30.600
- c)

667	=	411	160.000
-----	---	-----	---------
- d)

%	=	411	<u>188.800</u>
667			160.000
4427			28.800
- e)

%	=	411	<u>198.800</u>
667			168.475
4427			30.325

Întrebări

1. Cum se determină marja brută aferentă mărfurilor intrate în metoda inventarului permanent la preț de vânzare? Dar marja brută aferentă mărfurilor vândute?

2. Cum se determină costul de achiziție al mărfurilor vândute în metoda inventarului permanent la cost standard? Dar marja brută aferentă vânzării?

3. Ce semnificație are diferența de preț în metoda inventarului permanent la preț de vânzare?

4. În ce post bilanțier se regăsește TVA aferentă stocului de marfă, în metoda inventarului permanent la preț de vânzare cu TVA? Dar marja brută aferentă stocului?

5. Se pot urmări distinct reducerile de preț cu caracter comercial, acordate odată cu marfa? Dacă da, care este soluția?

6. La ce valoare se reflectă stocul de marfă în bilanț și cum se determină aceasta?

- în metoda inventarului permanent la cost de achiziție;
- în metoda inventarului permanent la cost standard;
- în metoda inventarului permanent la preț de vânzare, cu sau fără TVA;
- în metoda inventarului intermitent.

7. Cum se determină costul de achiziție al mărfurilor intrate, la o societate neplătitoare de TVA?

8. În ce constă diferența dintre marfa scutită de TVA și marfa cu TVA cotă zero?

9. Cum se soluționează în contabilitate lipsa de marfă la recepție, datorată delegatului propriu? Dar plusul admis în gestiune?

10. Ce înregistrări contabile determină un refuz de plată parțial sau total din partea clientului? Dar în contabilitatea acestuia?

Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare

Aplicația nr. 1

O societate de comerț are în stoc o marfă "X" 4.000 bucăți la cost de achiziție 550 lei/bucată. În cursul exercițiului au loc următoarele operațiuni economico-financiare.

- a) Aprovizionare cu marfă, factura cuprinzând: marfă "X" 2.000 bucăți preț de cumpărare 500 lei/bucată, TVA 18%, cheltuieli transport 120.000 lei, TVA 18%. La recepție se constată o lipsă de 100 bucăți marfă, având drept cauze 0,5% perisabilități, iar restul din vina delegatului propriu (marja brută practică de agentul economic este de 25%).
- b) La cererea furnizorului se emite un efect de plată.

- c) Se vând 5.000 bucăți marfă, la un preț de vânzare calculat, știind că marja brută pentru marfa "X" este de 25%, iar costul de achiziție al mărfii vândute se determină prin procedeul FIFO.
- d) La încasarea prin virament, a creanței înainte de scadență se cedează clientului un scont de 2%.
- e) Aprovizionare cu marfă în condiția loco unitate primitoare, factura cuprinzând: marfă "X" 5.000 bucăți, preț de cumpărare 600 lei/bucată, remiză de cantitate 5%, TVA 18%. La recepție se constată un plus de 200 bucăți care se admit în gestiune.
- f) La o dată ulterioară, se primește factura pentru plusul acceptat. Aceasta cuprinde 200 bucăți, preț de cumpărare 600 lei/bucată, TVA 18%.
- g) Se vând 3.000 bucăți marfă "X" la prețul de vânzare al pieței de 700 lei/bucată. Clientul constată 50 bucăți. necorespunzătoare calitativ și le refuză la plată, preluându-le temporar în custodie. La primirea refuzului se întocmește factura în roșu pentru marfa refuzată.

Se cere:

- * Înregistrarea operațiilor din cursul exercițiului, în metoda inventarului permanent la cost de achiziție, în două situații:
 - agentul economic este plătitor de TVA;
 - agentul economic nu este plătitor de TVA.
- * Închiderea exercițiului, determinarea marjei brute aferente vânzărilor de marfă și regularizarea TVA.

Aplicația nr. 2

O societate de comerț are în stoc o marfă "X" 3.500 bucăți din care 2.500 la cost de achiziție de 480 lei/bucată și 1.000 la 485 lei/bucată.

În cursul exercițiului au loc operațiile:

1. Se achită prin virament un avans pentru cumpărare de marfă în sumă de 354.000 lei, din care TVA 18%.
2. Se achiziționează un lot de marfă, factura cuprinzând:

marfă "X" 1.000 bucăți x 440 lei/bucată	=	440.000	79.200
cheltuieli transport		50.000	9.000
Total factură		490.000	88.200
Avans decontat		-300.000	-54.000
		190.000	34.200
Total de plată			224.200

3. La achitarea înainte de scadență a datoriei rămase, se primește un scont de 3%.
4. Se încasează de la un client suma de 500.000 lei, TVA 18%, în vederea vânzării de mărfuri.
5. La termenul prevăzut se vinde:

		TVA
marfă "X" 2.000 bucăți x 600 lei/bucată	=	1.200.000 216.000
Avans decontat		-500.000 -90.000
Total factură		700.000 126.000
Total de încasat		826.000

Costul de achiziție al mărfii vândute se calculează prin procedeul LIFO.

6. La cerere, se primește de la client un efect de comerț pentru creanța neîncasată.
7. La scadență, se depune efectul la bancă spre încasare.
8. Se expediază unui client, în baza avizului de însoțire, 1.500 bucăți marfă "X", preț de vânzare 620 lei/bucată.
9. La o dată ulterioară se întocmește factura pentru marfa deja livrată.

Se cere:

- a) Înregistrarea operațiilor din cursul exercițiului, în metoda inventarului permanent la cost de achiziție.
- b) Închiderea exercițiului, determinarea marjei brute din vânzare.
- c) Regularizarea TVA.

Aplicația nr. 3

Societatea de comerț "Actual-com" are în stoc o marfă "Y" 10.000 bucăți, la un cost de achiziție 850 lei/bucată.

În cursul exercițiului au loc următoarele operațiuni economico-financiare:

1. Se deschide un acreditiv în sumă de 10.000.000 lei, în favoarea societății "Stilcom".
2. Se primesc mărfuri de la societatea "Stilcom", factura cuprinzând:

		TVA
Marfă "X" 6.000 bucăți x 500 lei/bucată	=	3.000.000 540.000
Marfă "Y" 7.500 bucăți x 800 lei/bucată	=	6.000.000 1.080.000
Cheltuieli transport		360.000 64.800
Total factură		9.360.000 1.684.800
Total de plată		11.044.800

La recepție se constată un plus la marfa "X" de 1.000 bucăți, care nu se admit în gestiune. Temporar, acesta se preia în custodie.

3. Se depun documentele în bancă și se efectuează decontarea.
4. Se vând societății "Novacom" (neplătitoare de TVA) mărfuri în condiția loco unitate furnizoare, astfel: marfă "X" 5.000 bucăți și marfă "Y" 12.000 bucăți. Prețul de vânzare se calculează cu o marjă brută de 30%. Se refacturează totodată cheltuieli de transport, conform facturii căraușului, de 550.000 lei, TVA 18%.
5. Decontarea creanțelor din vânzare se face pe baza unui efect de comerț, depus apoi în bancă și încasat la termen.

Se cere:

- a) Înregistrarea operațiilor cu marfă, în contabilitatea celor trei societăți.
- b) Efectuarea decontărilor între cei trei parteneri.
- c) Regularizarea TVA-ului la cele trei societăți și decontarea lui cu statul.

Aplicația nr. 4

O societate de comerț are în stoc o marfă "Z" 4.500 bucăți la un cost standard de 760 lei/bucată. Întregul stoc a fost achiziționat la un cost de achiziție de 754,75 lei/bucată.

În cursul exercițiului au loc următoarele operațiuni:

1. Aprovizionare cu mărfuri, factura cuprinzând: marfă "X" 3.000 bucăți, preț de cumpărare 720 lei/bucată, TVA 18%, cheltuieli de transport 172.400 lei, TVA 18%, bonificație 1%.
2. Aprovizionare cu marfă "X" 1.000 bucăți, preț de cumpărare 700 lei/bucată, cheltuieli transport 60.000 lei, TVA 18%.
3. Vânzare de mărfuri, factura conținând: marfă "X" 6.000 bucăți, preț de vânzare 950 lei/bucată, bonificație 0,5%, TVA 18%.
4. La încasarea facturii înainte de scadență, se cedează clientului un scont de 1%.
5. Aprovizionare cu mărfuri, factura cuprinzând marfă "X" 5.000 bucăți, în condiția loco unitate primitoare, preț de cumpărare 740 lei/bucată.
6. Vânzare de marfă 4.000 bucăți la preț de vânzare 980 lei/bucată, TVA 18%.
7. Ulterior vânzării se cedează clientului o bonificație de 1%.

Se cere:

- a) Înregistrarea operațiilor din cursul exercițiului, pentru marfă utilizându-se metoda inventarului permanent la cost standard.

- b) Determinarea marjei brute din vânzare.
- c) Evaluarea stocului de marfă la închiderea exercițiului pentru bilanț.
- d) Regularizarea TVA.

Aplicația nr. 5

O societate de comerț efectuează în cursul exercițiului următoarele operațiuni economico-financiare:

1. Se achită în numerar, unui furnizor, un avans pentru cumpărare de mărfuri 1.500.000 lei, TVA 9%.
2. La termenul prevăzut se cumpără mărfuri, factura cuprinzând:

		TVA 9%
Marfă "X" 2.000 bucăți x 250 lei/bucată	=	500.000 45.000
Bonificație 2%		10.000 900
Preț de vânzare redus		490.000 44.100
Marfă "Y" 5.000 bucăți x 460 lei/bucată	=	2.300.000 207.000
Total marfă		2.790.000 251.100
Avans decontat		-1.500.000 -135.000
Valoare nedecontată		1.290.000 116.100
Total de plată		1.406.100

Factura cărașului cuprinde cheltuieli transport 139.500 lei, TVA 18%. Ea se achită imediat, în numerar. Costul standard al mărfurilor a fost fixat astfel: marfa "X" 260 lei/bucată, iar pentru marfa "Y" 480 lei/bucată.

3. Se expediază unui client, pe baza avizului de însoțire 4.000 bucăți marfă "Y", preț de vânzare 650 lei/bucată. La negocierea ulterioară cu clientul, se facturează marfa vândută astfel: 4.000 bucăți, preț de vânzare 650 lei/bucată, remiză de revânzare 2%, TVA 9%.
4. Aprovizionare cu marfă, factura cuprinzând marfă "X" 4.000 bucăți, preț de cumpărare 250 lei/bucată, TVA 9%.
5. La achitarea facturii, înainte de scadență, se obține un scont de 4%.
6. Se vând 5.000 bucăți marfă "X", preț de vânzare 400 lei/bucată, TVA 9%.
7. Se încasează creanța de la punctul 6 prin virament.

Se cere:

- a) Înregistrarea operațiilor economico-financiare din cursul exercițiului, pentru marfă utilizându-se metoda inventarului permanent la cost standard.

- b) Determinarea marjei brute din vânzare.
- c) Evaluarea stocului de marfă la închiderea exercițiului pentru bilanț.
- d) Regularizarea TVA.

Aplicația nr. 6

O societate are în stoc o marfă "Z" 10.000 bucăți, preț de vânzare 300 lei/bucată, marjă brută 30%.

În cursul exercițiului au loc operațiile:

1. Aprovizionare cu marfă 11.000 bucăți, preț de cumpărare 220 lei/bucată, TVA 18%. La recepție se constată o lipsă de marfă datorată furnizorului de 1.000 bucăți. Marja brută se menține 25%.
2. La plata datoriei înainte de scadență se primește un scont de 2%.
3. Vânzare de mărfuri 15.000 bucăți, la un preț de vânzare calculat prin procedeul LIFO, TVA 18%.
4. La marfa rămasă în stoc se reduce prețul de vânzare cu 5%.
5. Aprovizionare cu marfă 15.500 bucăți, preț de cumpărare 200 lei/bucată, TVA 18%, cheltuieli transport achitate dintr-un avans spre decontare 387.500 lei, TVA 18%. La recepție se constată un minus nesoluționat de 500 bucăți.
6. Vânzare de mărfuri 16.000 bucăți, la un preț de vânzare calculat prin procedeul LIFO, TVA 18%.

Se cere:

- a) Înregistrarea operațiilor din cursul exercițiului, pentru cele cu mărfuri utilizându-se metoda inventarului permanent la preț de vânzare.
- b) Determinarea marjei brute din vânzare, prin trei procedee.
- c) Determinarea costului de achiziție pentru marfa rămasă în stoc.
- d) Regularizarea TVA.

Aplicația nr. 7

O societate de comerț are în subordine un depozit de repartizare și un magazin.

În depozit se află în stoc: marfă "X" 3.000 bucăți la cost de achiziție 800 lei/bucată și marfă "Y" 5.000 Kg la cost de achiziție 960 lei/Kg.

În magazin se află în stoc mărfuri în valoare de 6.500.000 lei, marjă brută medie 28%.

În cursul exercițiului au loc operațiunile:

1. Aprovizionarea depozitului cu:

		TVA
marfă "X" 2.000 bucăți x 750 lei/bucată	=	1.500.000 135.000
marfă "Y" 6.000 Kg x 900 lei/Kg	=	5.400.000 486.000
marfă "Z" 4.000 Kg x 850 lei/Kg	=	3.400.000 612.000
Total marfă		10.300.000 1.233.000
Cheltuieli transport		206.000 37.080
Total factură		10.506.000 1.270.080
Total de plată		11.776.080

- Din depozit se transferă în magazin: marfă "X" 4.000 bucăți, marja brută 25%, marfă "Z" 3.000 Kg, marja brută 30%.
- Se vând prin magazin mărfuri în valoare de 4.500.000 lei, cu TVA 18% și 3.250.000 lei, cu TVA 9%.
- Aprovizionarea directă a magazinului cu marfă "W" 7.000 cutii, preț de cumpărare 480 lei/cutie, TVA 18%. Cheltuielile de transport în sumă de 140.000 lei, TVA 18%, se achită în numerar. La recepția mărfii se constată o eroare de calcul a valorii ei în minus 60.000 lei, TVA 18%. Se solicită furnizorului supliment de factură pentru diferența valorică. Marja brută aferentă mărfii "W" este 22%.
- Se transferă din depozit în magazin 8.000 Kg marfă "Y", marja brută 35%.
- Se vând prin magazin mărfuri în valoare de 5.500.000 lei, TVA 18%.
- Se descarcă gestiunea pentru mărfurile vândute în cursul exercițiului.

Se cere:

- Înregistrarea operațiilor economico-financiare din cursul exercițiului, pentru marfă utilizându-se, la depozit, metoda inventarului permanent la cost de achiziție, iar la magazin, metoda inventarului permanent la preț de vânzare.
- Determinarea marjei brute aferentă mărfurilor vândute.
- Determinarea costului de achiziție al întregului stoc de marfă rămas în cadrul societății.
- Regularizarea TVA.

Aplicația nr. 8

O societate de comerț are în stoc o marfă "X" 10.000 bucăți la preț de vânzare cu TVA de 885 lei/bucată, TVA 18%, marjă brută 25%.

În cursul exercițiului au loc operațiile:

1. Aprovizionare cu mărfuri, factura cuprinzând:

			TVA
marfă "X" 4.000 bucăți x 575 lei/bucată	=	2.300.000	414.000
marfă "Y" 6.000 Kg x 1.000 lei/Kg	=	6.000.000	1.080.000
Total marfă		8.300.000	1.494.000
Cheltuieli transport		332.000	59.760
Total factură		8.632.000	1.553.760

La recepție se constată:

- o lipsă de 100 Kg marfă "Y", datorată căraușului;
- 1.000 bucăți necorespunzătoare calitativ, pentru care se primește ulterior o bonificație de 10%, TVA 18%.

Marja brută se menține 25%.

2. Vânzare de mărfuri, încasându-se în numerar de la consumatorii finali 14.750.000 lei, la preț de vânzare cu TVA.
3. Se descarcă gestiunea pentru marfa vândută.
4. Se recepționează în lipsa facturii marfă "Y" de la același furnizor, 4.000 bucăți. La o dată ulterioară, în cursul aceleiași luni, se primește factura care cuprinde:

			TVA
marfă "Y" 4.000 bucăți x 1.000 lei/bucată	=	4.000.000	720.000
Cheltuieli transport		180.000	32.400
Total factură		4.180.000	752.400

5. Vânzare de mărfuri cu încasarea imediată, în numerar, a sumei de 7.080.000 lei, la preț de vânzare cu TVA.
6. Se descarcă gestiunea pentru marfa vândută.
7. La închiderea exercițiului se primește de la furnizor o risturnă de 5% pentru aprovizionările cu marfă din cursul exercițiului, TVA 18%.

Se cere:

- a) Înregistrarea operațiilor din cursul exercițiului, pentru mărfuri aplicându-se metoda inventarului permanent la preț de vânzare cu TVA.

- b) Determinarea marjei brute aferente mărfurilor vândute.
- c) Calculul costului de achiziție pentru marfa rămasă în stoc la închiderea exercițiului. Să se specifice în ce post de bilanț se regăsește TVA-ul aferent stocului.
- d) Regularizarea TVA-ului și decontarea lui cu statul; întocmirea decontului pentru TVA.

Aplicația nr. 9

Societatea "Albatros-com" are în stoc la deschiderea exercițiului marfă "X" 10.000 bucăți, la un cost de achiziție 600 lei/bucată.

În cursul exercițiului au loc operațiunile:

1. Aprovizionare cu marfă "Y" 6.000 Kg, preț de cumpărare 725 lei/Kg, cheltuieli de transport 450.000 lei, TVA 18%. La recepție se constată o lipsă de 1.000 Kg marfă, din vina delegatului propriu (preț de vânzare al mărfii 1.000 lei/Kg).
2. Vânzare de mărfuri, încasându-se 6.490.000 lei la preț de vânzare cu TVA.
3. Aprovizionare cu mărfuri, factura cuprinzând:

		TVA
marfă "X" 2.000 bucăți x 550 lei/bucată	=	1.100.000
marfă "Y" 3.000 Kg x 780 lei/Kg	=	2.340.000
Total marfă		3.440.000
Cheltuieli transport		172.000
Total factură		3.612.000
Total de plată		4.262.160

4. Vânzare de mărfuri, încasându-se în numerar 4.720.000 lei, la preț de vânzare plus TVA.
5. La închiderea exercițiului, cu ocazia inventarierii, se constată în stoc marfă "X" 2.000 bucăți și marfă "Y" 6.400 Kg, care se evaluează la costul de achiziție al ultimului lot intrat.

Se cere:

- a) Înregistrarea operațiilor cu marfă în metoda inventarului intermitent.
- b) Determinarea marjei brute din vânzarea mărfurilor.
- c) Regularizarea TVA.

Aplicația nr. 10

O societate de comerț are în stoc o marfă "Z" 5.000 bucăți, la un cost de achiziție 800 lei/bucată.

În cursul exercițiului au loc operațiunile:

1. Acordarea unui avans furnizorului pentru cumpărarea de marfă știind că suma achitată este de 708.000 lei, din care TVA 18%.
2. Aprovizionare cu marfă, factura cuprinzând:

		TVA
marfă "Z" 1.000 bucăți x 825 lei/bucată	=	825.000 1.485.000
Avans decontat		-600.000 -108.000
Rest nedecontat		225.000 40.500
Total de plată		265.500

3. Vânzare de marfă 4.000 bucăți la prețul pieții de 1.150 lei/bucată. În contul creanței client se primește un efect de comerț, care se depune la bancă și se încasează la termen.
4. Aprovizionare cu marfă 3.500 bucăți, preț de cumpărare 810 lei/bucată, cheltuieli transport 70.000 lei, TVA 18%. La recepție se constată un plus de 500 bucăți marfă care se admit în gestiune.
5. Vânzare de mărfuri 3.000 bucăți la prețul pieții de 1.200 lei/bucată.
6. La închiderea exercițiului, cu ocazia inventarierii mărfurilor se constată în stoc 3.000 bucăți, care se evaluează la costul de achiziție al ultimului lot intrat.

Se cere:

- a) Înregistrarea operațiilor economico-financiare din cursul exercițiului, pentru mărfuri utilizându-se:
 - metoda inventarului intermitent și
 - metoda inventarului permanent la cost de achiziție.Rezolvarea se va face în două situații:
 - ⇒ societatea de comerț este plătitoare de TVA;
 - ⇒ societatea de comerț nu este plătitoare de TVA.
- b) Determinarea marjei brute din vânzarea mărfurilor.
- c) Regularizarea TVA, atunci când societatea este plătitoare de TVA.

Aplicația nr. 11¹

În anexa 3.1. dispuneți de un set de documente privitoare la operații de cumpărare -vânzare a mărfurilor, cuprinzând:

- 3.1.1. contract de vânzare-cumpărare;
- 3.1.2. graficul de livrări al lunii curente;
- 3.1.3. facturile de cumpărare a mărfii, ordinele de plată, facturile de acordare a sconturilor și situația de determinare a penalităților pentru plata cu întârziere a datoriilor către furnizor;
- 3.1.4. centralizatorul bonurilor emise de casa de marcat, în luna curentă.

Se cere:

- a) Înregistrarea tuturor operațiilor economico-financiare rezultate din documentele anexate, în contabilitatea ambilor parteneri: "Stil-com" și "Select-com".
- b) Determinarea cifrei de afaceri, a costului de achiziție și a marjei brute aferente mărfurilor vândute la societatea "Select-com".

¹ Notă: datele care lipsesc din documentele primare se vor calcula și completa de rezolvitor.

CONTRACT DE VÂNZARE-CUMPĂRARE DE MARFĂ (CONTRACT DE FURNIZARE MARFĂ)

Nr. 57

I. PĂRȚILE CONTRACTANTE

Acest contract se încheie între:

1. S.C. STIL COM SRL, persoană juridică română cu sediul în Ploiești, str. Macilor, bl. 105, sc. B, parter, apt. 1, județ Prahova, înmatriculată în Registrul Comerțului sub nr. J40/37115/1995, reprezentată legal prin IONESCU CORNEL în calitate de administrator, menționată mai jos FURNIZOR

ȘI

2. S.C. SELECT COM SRL, persoană juridică română cu sediul în București, Str. Delea Nouă, nr. 101, sector II, înmatriculată în Registrul Comerțului București sub nr. J40/78120/1994, reprezentată legal prin CORNESCU MIHAI, în calitate de director general, menționată mai jos BENEFICIAR - în vederea realizării unor profituri ritmice și a eliminării riscurilor comerciale, precum și pentru satisfacerea cerințelor de pe piața românească cu produse alimentare de o înaltă calitate, cu o prezentare comercială competitivă.

II. OBIECTUL CONTRACTULUI

Obiectul prezentului contract constă în furnizarea și, respectiv cumpărarea de carne și preparate din carne la prețuri negociate de părți în valoare de până la 5.000.000 lei/săptămână. Cantitățile de carne și preparate din carne se vor stabili prin grafice lunare ce se vor întocmi de BENEFICIAR de comun acord cu FURNIZORUL și vor cuprinde întreaga valoare a acestora. Graficele vor constitui anexă la prezentul contract.

III. TERMENE DE PLATĂ ȘI MODALITĂȚI DE PLATĂ

Plata produselor se face prin virament sau în numerar în termen de 15 zile calendaristice de la fiecare livrare. În cazul în care BENEFICIARUL achită înainte de scadență suma datorată, FURNIZORUL va acorda un scont de 4% din valoarea achitată. Neplata în termen a produselor livrate atrage penalități de 0,25% pentru fiecare zi de întârziere, calculate la suma ce face obiectul neplății sau plății cu întârziere.

IV. OBLIGAȚIILE PĂRȚILOR

1. Obligațiile FURNIZORULUI

1.1. FURNIZORUL se obligă să vândă BENEFICIARULUI produsele specificate la punctul II al prezentului contract, în calitate și ritmicitatea prevăzute în graficele de livrare.

1.2. FURNIZORUL se obligă să livreze produsele "franco depozitul său" în zilele și orele specificate în graficele de livrare.

1.3. FURNIZORUL garantează pe BENEFICIAR pentru viciile calitative ale produselor specificate și pentru respectarea legislației de punere în circuitul comercial a acestor produse. FURNIZORUL se obligă să livreze carnea conform normelor sanitare în vigoare. Produsele din carne vor fi ambalate corespunzător standardelor în vigoare și vor purta etichete pe care se va specifica termenul de garanție. Pentru toate produsele FURNIZORUL va pune la dispoziție certificatele de calitate a mărfurilor. La cererea BENEFICIARULUI exprimată în scris poate executa contra cost o ambalare specială.

1.4. Produsele care vor fi găsite de BENEFICIAR necorespunzătoare standardelor specifice vor fi refuzate FURNIZORULUI și înlocuite de către acesta sau scăzute la plată.

2. Obligațiile BENEFICIARULUI

2.1. BENEFICIARUL se obligă să preia mărfurile stabilite în grafice, raportat la ritmicitatea desfacerilor și să plătească prețul stabilit la punctul II al prezentului contract.

2.2. Recepția produselor livrate se face prin delegații BENEFICIARULUI atât cantitativ cât și calitativ, în baza cantităților înscrise în factura întocmită de FURNIZOR în 3(trei) exemplare, din care unul pentru BENEFICIAR. Acesta este obligat să certifice cantitățile recepționate, prin semnătură și ștampilă. Produsele care nu îndeplinesc condițiile de calitate reglementate de normele interne vor fi refuzate de BENEFICIAR.

2.3. BENEFICIARUL se obligă să plătească prețul mărfurilor în termen de 15 zile de la recepționarea acestora, prin dispoziție de plată sau în numerar, beneficiind de facilități sau, dimpotrivă fiind sancționat conform prevederilor de la punctul III.

Întârzierile repetate la plată îndreptățesc FURNIZORUL să denunțe contractul, fără punere în întârziere.

2.4. BENEFICIARUL se obligă să nu comercializeze produse cu termen de garanție expirat.

2.5. BENEFICIARUL se obligă să înștiințeze în scris pe FURNIZOR în legătură cu orice schimbare de sediu sau încetare ori suspendare a activității magazinului/centrului de vânzare sub sancțiunea denunțării contractului și a plății de daune-interese.

2.6. BENEFICIARUL nu are dreptul să cesioneze unor terțe persoane drepturile și obligațiile rezultate din prezentul contract fără aprobarea prealabilă a FURNIZORULUI.

V. MODIFICAREA GRAFICELOR REFERITOARE LA PRODUSELE SPECIFICATE ȘI A PREȚURILOR

Modificarea unilaterală a graficelor referitoare la produsele specificate sau modificarea valorii stabilite la punctul II nu este permisă. Aceste modificări se vor face cu acordul FURNIZORULUI, fără ca restul contractului să se considere modificat.

VI. TERMENUL CONTRACTULUI

Prezentul contract se consideră încheiat pentru o perioadă de un an, perioadă care curge de la data semnării prezentului. El este valabil pe perioada stipulată până când:

- a) perioada contractuală expiră și nu este reînnoită cu cel puțin o lună înaintea expirării;
- b) BENEFICIARUL denunță contractul cu condiția unui preaviz de 30 zile calendaristice;
- c) FURNIZORUL reziliază contractul, cu efect imediat, din cauza încălcării de către BENEFICIAR a uneia dintre prevederile prezentului contract.

VII. LITIGII

Orice litigiu izvorât din neexecutarea sau executarea necorespunzătoare a obligațiilor contractuale va fi rezolvat pe cale amiabilă. În caz contrar competența revine instanței în a cărei rază teritorială își are sediul FURNIZORUL.

VIII. CLAUZE SPECIALE

1. Pe perioada derulării acestui contract BENEFICIARUL nu va achiziționa produse de tipul celor oferite de FURNIZOR de la terțe persoane fizice sau juridice.

2. Modificările sau adăugirile la acest contract sunt valabile numai în scris, cu semnătura reprezentanților autorizați ai părților.

3. Toate înștiințările referitoare la prezentul contract trebuie trimise prin scrisoare recomandată, telex sau telefax la adresele indicate mai sus.

4. Prezentul contract constituie titlu executoriu pentru preț și despăgubiri.

Prezentul contract a fost încheiat azi în două exemplare, câte unul pentru fiecare parte.

FURNIZOR
S.C. STIL COM SRL
prin reprezentant

BENEFICIAR
S.C. SELECT COM SRL
prin reprezentant

Graficul de livrări al lunii curente

Cuprinzând cantitățile livrate săptămânal în ziua de joi a săptămânii:

Denumire produs	Cant.	Cal.	Prețuri limită negociate
Parizer curcan	20 Kg.	I	16.170 lei/Kg
Parizer pui	15 Kg.	I	12.500 lei/Kg
Parizer simplu	30 Kg.	I	11.850 lei/Kg
Kaiser	17 Kg.	super	9.870 lei/Kg
Mușchi	8 Kg.	super	25.100 lei/Kg
Salam Victoria	14 Kg.	I	18.000 lei/Kg
Salam cu șuncă	16 Kg.	I	20.200 lei/Kg
Carcasă porc	300 Kg.	I	8.965 lei/Kg

STIL COM S.R.L. (den., forma jurid.) Nr. ord. registru com. an J40/37115/95 Nr. de înregistrare fiscală R 40257 Localitatea Ploiești Județul Prahova Contul 046507081 Banca BCR Ploiești		FACTURA Seria Bk 4333251 B Cumpărător SELECT COM S.R.L. (den., forma jurid.) Nr. de înregistrare fiscală R 6112140 Localitatea București Județul Sector II Contul 46587244 Banca BCR			
Nr. factură 415 Data (ziua, luna, anul) 2.10.1997 Nr. aviz însoțirea mărfii _____					
Nr. crt.	Denumirea produselor sau serviciilor	Cantitatea	Preț unitar (fără TVA) - lei -	Valoarea - lei -	Valoarea T.V.A. - lei -
0		2	4	5 (3 x 4)	6
1.	Carcasă porc	300 Kg.	8.940	2.682.000	241.380
2.	Parizer curcan	20 Kg.	16.150	323.000	29.070
3.	Parizer simplu	30 Kg.	11.800	354.000	31.860
4.	Parizer pui	15 Kg.	12.500	187.500	16.875
5.	Kaiser	17 Kg.	9.850	167.450	15.071
6.	Mușchi	8 Kg.	25.100	200.800	18.072
7.	Salam Victoria	14 Kg.	18.000	252.000	22.680
8.	Salam șuncă	16 Kg.	20.200	323.200	29.088
Bonificație salam șuncă 5%				16.160	1.454
Semnătura și ștampila furnizorului		NISTOR ION		Total 4.473.790	
Data privind expediția Numele delegatului		Semnătura de primire		Total de plată (col. 5 + col. 6)	
mijlocul de transport nr. PH 10 BIC Expedierea s-a efectuat în prezența noastră la data de 2.10.1997 Semnatulile _____ ora 10		auto		4.876.432	

Furnizor Transcom S.R.L. (den., forma jurid.)

Nr. ord. registru com./an 140/12120 R 724531

Nr. de înregistrare fiscală București Sector I

Localitatea Județul Contul Banca

Seria Bk 8333451 B

FACTURA

Cumpărător SELECT COM S.R.L. (den., forma jurid.)

Nr. de înregistrare fiscală R 6112140

Nr. factură 201

Data (ziua, luna, anul) 2.10.1997

Nr. aviz însoțirea mărfii

Localitatea București Sector II

Județul Contul 46587244

Banka BankCoop

Nr. crt.	Denumirea produselor sau serviciilor	Cantitatea	Preț unitar (fără TVA)	Valoarea T.V.A. - lei -	Valoarea T.V.A. - lei -
0		2	3	4	6
1.	Servicii transport	T-km		225.000	40.500
Semnătura și ștampila furnizorului		Date privind expediția		Total	40.500
		Numele delegatului		Semnătura de primire	Total de plată (col. 5 + col. 6)
		mijlocul de transport nr. PH 10 BIC auto			265.500
		Expedierea s-a efectuat în prezența noastră la data de 2.10.1997 ora			
		Semnăturile			

STIL COM
S.R.L.
Ploiești

CERTIFICAT DE CALITATE

Nr. 6004/1997

În conformitate cu prevederile legale privind răspunderea pentru calitatea produselor livrate se atestă că produsele livrate la data de 02.10.1997. cu factura nr.415/97....., beneficiar ..SELECT.COM..... îndeplinesc parametrii de calitate specificați în buletinele de analiză.

Denumire marfă	Spec. int.	Bulet. anal.	Depozitare		Perioada de garanție
			Temp.	Umiditate	
Carne și preparate din carne	11/95	303-316	-18°C	80%	6 luni

Prezentul certificat atestă legal că produsele corespund scopului pentru care au fost realizate și se încadrează în parametrii de calitate prevăzuți.

Datele de fabricație sunt cele prevăzute pe etichete.

Șef punct desfacere,

semnătura
ștampila

Diferențe la recepție

Nr. crt.	Denumirea mărfurilor	U.M.	Diferențe ±		Cauze
			Canitate	Ca/u	Valoare
1.	Carcasă porc	kg.	+2,0		
2.	Parizer pui	kg.	-1,0		
3.	Mușchi	kg.	+0,5		
4.	Salam Victoria	kg.	+3,0		
5.	Salam șuncă	kg.	-0,5		

Concluziile comisiei de recepție: minusurile care depășesc pierderile normale se impută delegatului propriu

ORDIN DE PLATĂ^{NR}

4.876.432

INDEX

patru milioane opt sute șaptezeci și șase mii patru sute treizeci și doi

PLĂTITOR: SELECT COM

FROM AREA: KCEPT AREA:

R61 12 140

R61 12 140

CONT

46 58 72 44

BANCA COMERCIALĂ ROMÂNĂ S.A.

valley

REPREZENTAND
c-v factura nr. 415/02.10.1997

R.

151

DATA DE:

.....
 SEVEN/TURN/ATTORNEY
 DATA ENTRY EXP
 24.10.1997

24.10.1997

Verso

INTERMEDIARI

Compensabil la:

[illegible]

5

Symptoms

L.S.

2

3000

United

Data accepted: ...

3

Ranca

Unitale .

Data accepted...

Signature _____

5

Scanned with

L.S.

MENTIUNI

165

Verso

STIL COM
S.R.L. - Ploiești
(Unitatea și adresa)

Nr. 180..... data 24.10.97.....
Către,

Vă comunicăm penalitățile la facturile achitate cu întârziere, calculate conform Legii 3/1979 art. 47 pct. 5 și 6 pentru a fi verificate de dvs. și a dispune plata pe bază de dispoziție de plată, sau mandat poștal după caz în contul nostru nr. 046.50.70.80.....
deschis la B.C.R. Ploiești.....

Considerați prezenta ca prima încercare de conciliere prearbitrală și în caz că în termen de 10 zile nu vom primi răspunsul dv. vom acționa la arbitraj.

DIRECTOR,

CONTABIL ŞEF,

Decret 10/1986

14-3-10, X6, Lei 0,09, Ed. 1990

[illegible]

I.S.I.A.P. 90/32 – T. Deva, sb. Abrud 840/1990 ex. 13250/100

Furnizor STIL COM
S.R.L.
(den, forma jurid.)

FACTURA

Seria Bk: 433257 B

Nr. ord. registru com. / an J40/37115/95
Nr. de înregistrare fiscală R 40257

Cumpărător SELECT COM
S.R.L.
(den, forma jurid.)

Nr. de înregistrare fiscală R 6112140

Nr. factură 421
Data (ziua, luna, anul) 9.10.1997
Nr. aviz însoțirea mărfii _____

Localitatea Ploiești
Judetul Prahova
Contul 046507081
Banca BCR Ploiesti

Nr. crt.	Denumirea produselor sau serviciilor	Cantitatea	Preț unitar (fără TVA) - lei -	Valoarea - lei -	Valoarea T.V.A. - lei -
0.		2	4	5 (3, 4)	6
1.	Carcasă porc	Kg. 300	8.965	2.689.500	242.055
2.	Parizer curcan	Kg. 20	16.155	323.100	29.079
3.	Parizer pui	Kg. 15	12.450	186.750	16.808
4.	Parizer simplu	Kg. 30	11.840	355.200	31.968
5.	Mușchi	Kg. 8	25.100	200.800	18.072
6.	Kaiser	Kg. 17	9.870	167.790	15.101
7.	Salam Victoria	Kg. 14	18.000	252.000	22.680
8.	Salam șuncă	Kg. 16	20.150	322.400	29.016
	Total marfă			4.497.540	404.779
9.	Cheltuieli transport			180.000	32.400
			Total	4.677.540	437.179
Semnătura și ștampila furnizorului		Data privind expediția Nr. nr. delegatului		Total de plată (col. 5 + col. 6)	
		Data de expediere s-a efectuat în prezența noastră la ora		5.114.719	
		Semnatul			

14-4-10 A. 1/12 A. 12

Marfa recepționată corespunde facturii (se va completa nota de recepție).

Furnizor

Tranzit

S.R.L.

(den., forma jurid.)

Nr. ord. registru com./an

J40/2170/92

Nr. de înregistrare fiscală

R 49815

Localitatea

Ploiești

Județul

Prahova

Contul

Banca

Nr. factură

1178

Data (ziua, luna, anul)

9.10.1997

Nr. aviz înscrierea mărfii

Seria LC

9933256

B

FACTURA

Cumpărător

STIL COM

S.R.L.

(den., forma jurid.)

Nr. de înregistrare fiscală

R 40257

Localitatea

Ploiești

Județul

Prahova

Contul

Banca

Nr. crt.	Denumirea produselor sau serviciilor	Cantitatea	Preț unitar (fără TVA) - lei -	Valoarea - lei -	Valoarea T.V.A. - lei -
0	1	2	3	4	5 (3 x 4)
1.	Transport marfă Ploiești - București	T- km		180.000	32.400
Semnătura și ștampila furnizorului		Date privind expediția Numele delegatului nr. mijlocul de transport		Total	32.400
		Expedierea s-a efectuat în prezența noastră la data de Semnăturile		Total de plată (col. 5 + col. 6)	
				212.400	

Furnizor STIL COM
S.R.L.
(den. forma jurid.)
Nr. ord. registru com./an J40/37115/95
Nr. de înregistrare fiscală R 40257
Localitatea Ploiești
Județul Prahova
Contul 046507081
Banca BCR Ploiești

FACTURA

Seria Bk 4333261 B

Cumpărător SELECT COM
S.R.L.
(den. forma jurid.)
Nr. de înregistrare fiscală R6112140
Localitatea București
Județul Sector 2
Contul 46587244
Banca B.C.R.

Nr. factură 425
Data (ziua, luna, anul) 12.10.1997
Nr. aviz însoțirea mărfii _____

Nr. crt.	Denumirea produselor sau serviciilor	Cantitatea	Preț unitar (fără TVA)	Valoarea	Valoarea T.V.A. - lei -
0	1	2	3	4	5 (3 x 4)

Scont la factura
421/9.10.1997 -4%
pentru echivalentul
mărfii plus TVA
(4.902.319 lei)

16.191

179.902

Semnătura și ștampila furnizorului	Date privind expediția Numele delegatului mijlocul de transport nr. Expedierea s-a efectuat în prezența noastră la data de _____ ora Semnăturile _____	Total	179.902	16.191
Total de plată (col. 5 + col. 6)		196.093		

STIL COM

(Unitatea)

CHITANȚA Nr.1052..

Seria Ar nr.

Data12.10..... 19..97..

Am primit de laSELECT COM.....

AdresaBucurești, Sector II.....

Suma de lei 4.706.226... adică patru milioane
șapte sute șase mii două sute douăzeci și șase lei
Reprezentând plată parțială fact. 421/9.10.1997....

Casier,

Decret 10/1986

14-3-1, X7, Ed. 1992

La livrările din 16 și 23 octombrie 1997 cantitățile și prețurile negociate corespund celor din graficele de livrări.

La recepție nu se constată diferențe dar societatea aplică o marjă brută de 20%.

La livrarea din 30 octombrie societatea Select Com constată 5 kg. parizer simplu cu termenul de garanție depășit și le refuză la plată. Furnizorul întocmește distinct o factură în roșu pentru marfa refuzată.

ORDIN DE PLATĂ nr. 212.400		212.400	
PLĂTITOR: SELECT COM		BENEFICIAR: STIL.COM	
COPIABIL: R 61 12 140	DN CONT: 46 58 72 44	N. CONT: 046 50 70 81	
DE LA: BANCA COMERCIALĂ ROMÂNĂ S.A.		LA ADRESA BANCA: B.C.R. Ploiești	
REPRESENTANT: ..cheltuieli transport factura nr. 421/09.10.1997		SENĂTURA: A	
VET PLĂTINDU-MI BEN		SENĂTURA PLĂTITORULUI: P	
LA DATA SA		DATA DIFERENȚEI: 25.10.1997	
L.S.		L.S.	

Verso

INTERMEDIARI		MENTIUNI	
1	Banca Unitatea Data acceptării L.S.	1	Banca Unitatea Data acceptării L.S.
2	Banca Unitatea Data acceptării L.S.	2	Banca Unitatea Data acceptării L.S.
3	Banca Unitatea Data acceptării L.S.	3	Banca Unitatea Data acceptării L.S.

Centralizatorul vânzărilor zilnice

Data	Suma încasată	Din care TVA
01.10.1997	525.000 lei	
02.10.1997	609.000 lei	
03.10.1997	478.500 lei	
04.10.1997	731.000 lei	
.		
.		
.		
31.10.1997		
TOTAL	19.500.000 lei	

Capitolul 4

Partea 1 - CONTABILITATEA ALTOR OPERAȚII CU MĂRFURI

4.1. Inventarierea mărfurilor - necesitate, rol, organizare, etapele inventarierii

Necesitatea inventarierii se face simțită în două momente:

- în cursul exercițiului pentru controlul gestiunilor;
- la închiderea exercițiului pentru stabilirea situației patrimoniale reale și în vederea evaluării mărfurilor.

Rolul inventarierii, în cadrul acțiunii de control gestionar, constă în stabilirea integrității patrimoniului, dar cu această ocazie se pot realiza și alte obiective: cunoașterea structurii fondului de marfă, a dinamicii și vechimii stocurilor, etc.

Inventarierea de control poate avea loc odată sau de mai multe ori în cursul anului precum și în următoarele situații:

- predarea-primirea gestiunilor;
- indicii ale existenței plusurilor sau minusurilor în gestiune;
- la cererea organelor de control;
- în cazul comasării unor unități, a desființării lor etc.;
- în cazuri de forță majoră (calamități).

Inventarierea se efectuează pe baza unui plan de control gestionar, în care se prevăd gestiunile supuse controlului, termenele și perioadele de executare.

Numărul de inventarieri se diferențiază între 1 și 3 inventarieri pe an, la aceeași gestiune, în funcție de modalitatea de organizare a evidenței operative și a contabilității analitice a mărfurilor, a formei de vânzare a lor, etc.

Obiectul inventarierii poate fi reprezentat de:

- mărfurile aflate în stoc în unitățile operative ale întreprinderii;
- mărfurile aflate la terți;
- mărfurile aflate în curs de aprovizionare;
- mărfurile aparținând altor persoane fizice sau juridice, primite în păstrare sau în custodie, spre vânzare în comision etc.

Inventarierea se efectuează de o comisie numită în acest sens de conducătorul unității și formată din cel puțin două persoane. Din comisie nu pot face parte contabilul care ține evidența gestiunii și gestionarul care are însă obligația să asiste la desfășurarea inventarierii.

Fazele inventarierii sunt: pregătirea, desfășurarea, stabilirea și regularizarea diferențelor de inventar.

În faza de pregătire se emite **Dispoziția de inventariere** care se înmânează comisiei. Ea conține gestiunea ce urmează a se inventaria, componența comisiei, obiectul și perioada inventarierii.

Comisia oprește procesul circulației mărfurilor în cadrul gestiunii, verifică aparatele de măsură și cere gestionarului gruparea separată a mărfurilor după apartenență, vechime, starea în care se află etc.

Apoi verifică ultimele documente de mișcare a mărfurilor și solicită gestionarului o **declarație de inventar** în care acesta specifică dacă are în gestiune sau a eliberat mărfuri fără documente, dacă a înregistrat toate documentele în evidența operativă, dacă cunoaște existența unor plusuri sau minusuri în gestiune etc.

Desfășurarea inventarierii presupune constatarea faptică a mărfurilor și ambalajelor existente în gestiune, prin măsurare, cântărire, numărare, cubaj, în funcție de natura și caracteristicile acestora.

Stocurile stabilite se consemnează în **listele de inventariere** întocmite separat pentru mărfurile cu mișcare normală, lentă, nevandabile etc., aparținând patrimoniului sau unor persoane străine.

Listele se întocmesc în trei exemplare din care unul se lasă gestionarului, iar două se preiau de comisie în vederea verificării și certificării prețurilor unitare pentru fiecare sortiment de marfă și apoi a evaluării stocurilor inventariate.

Se procedează apoi la totalizarea listelor de inventariere cu care ocazie se întocmește o **recapitulație a listelor**.

În final se determină diferențele de inventar și cauzele care le-au generat și se propun soluțiile de regularizare a diferențelor, încheindu-se un **proces-verbal de inventariere și control gestionar**.

4.2. Stabilirea, regularizarea și contabilizarea diferențelor de inventar la gestiunile de mărfuri reflectate cantitativ-valoric

Gestiunile de mărfuri reflectate cantitativ-valoric, pe feluri de mărfuri sunt depozitele cu ridicata și depozitele de repartizare. Organizarea contabilității analitice permite controlul pe fiecare fel de marfă prin compararea stocurilor și soldurilor factice din listele de inventar cu cele scriptice din fișele de cont.

Pentru mărfurile la care se constată diferențe se întocmește **Situația comparativă a diferențelor în gestiune**. Aceasta cuprinde denumirea sortimentelor de marfă, unitatea de măsură, prețul unitar, cantitatea și valoarea înscrise în contabilitate și cele factice (constatate la inventar) precum și diferențele dintre ele:

- plusuri de inventar dacă stocul și soldul faptic sunt mai mari decât stocul și soldul scriptic și/sau
- minusuri de inventar dacă stocul și soldul faptic sunt mai mici decât stocul și soldul scriptic.

Urmează regularizarea acestor diferențe care se poate face prin:

- compensarea plusurilor cu minusurile, cu respectarea reglementărilor legale;
- înregistrarea perisabilităților;
- determinarea diferențelor nete și definitive și soluționarea lor.

Compensarea se admite cu titlu de excepție, cu aprobarea conducerii întreprinderii respectând legislația în vigoare.

Condițiile ce trebuie îndeplinite în cazul compensării sunt:

- a) se compensează numai sorturi ale aceluiași sortiment de marfă, ușor confundabile între ele (de exemplu: salam Victoria cu salam Poiana);
- b) compensările se fac numai pentru diferențele constatate în aceeași gestiune;
- c) compensările se fac pentru diferențele constatate în cadrul aceluiași exercițiu.

Compensarea se face atât cantitativ cât și valoric.

Limita de compensare o constituie cantitatea cea mai mică, indiferent că este cu plus sau minus.

Metodologia de compensare: se ordonează pe de-o parte mărfurile la care s-au înregistrat plusuri, pe de alta cele la care s-au înregistrat minusuri în ordinea descrescătoare a prețurilor. Compensarea pornește de la marfa cu prețul cel mai mare către marfa cu prețul cel mai mic, până se ajunge la limita

cantitativă de compensat. Aceasta pentru a nu rămâne necompensate mărfuri cu preț mare care se pot înregistra ca perisabilități, respectiv cheltuieli pentru întreprindere.

Deoarece în compensare intră mărfuri cu prețuri unitare diferite, pot rezulta:

- plusuri valorice când cantitatea în plus intrată în compensare a fost epuizată, dar valoarea plusului nu;
- minusuri valorice, în situația inversă.

Plusul valoric permite o recuperare a cheltuielilor cu marfa, iar minusul valoric se impută gestionarului.

În urma compensării pot rămâne diferențe cantitativ-valorice în plus și/sau în minus denumite diferențe nete.

Plusurile cantitativ-valorice se înregistrează ca o intrare de marfă concomitent cu diminuarea cheltuielilor cu marfa.

Minusurile cantitativ-valorice se regularizează în continuare prin înregistrarea de perisabilități pe timpul păstrării mărfii.

Perisabilitățile sunt scăzăminte normale ale mărfii datorate proprietăților fizico-chimice ale ei: scăzăminte prin uscarea (zahăr, făină); prin volatilizare (esențe); prin spargere (ouă etc.). Se acordă numai pentru unele sortimente de marfă, se stabilesc separat pe grupe de mărfuri, pe tipuri de procese în cadrul cărora se constată (aprovizionare, păstrare, desfacere) și pe perioade ale anului.

Normele de pierderi sunt precizate sub forma unor cote procentuale maxime prin liste anexă la Hotărâri ale Guvernului. Perisabilitățile se acordă în limitele prevăzute dar nu mai mult decât minusurile constatate la inventariere.

Pentru determinarea perisabilităților pe timpul păstrării mărfurilor, normele de pierderi se aplică la volumul cantitativ sau valoric al intrărilor de marfă de la inventarul precedent până la cel curent, conform relației:

$$P = \frac{Q_i \times P_u \times N}{100}$$

în care:

P - valoarea pierderii normale;

Q_i - volumul cantitativ al intrărilor de la inventarul precedent;

P_u - prețul unitar;

N - norma legală de perisabilități.

Cantitatea și valoarea perisabilității se suportă de întreprindere prin includere în cheltuielile cu marfa. După scăderea perisabilității din diferența netă se determină diferența definitivă. De regulă, aceasta se impută gestionarului după evaluarea ei la preț de vânzare plus TVA.

Se mai poate suporta de întreprindere ca o pierdere peste normele legale, (cheltuială nedeductibilă fiscal) sau dacă a fost provocată de calamități.

În cazul gestiunilor colective, repartizarea valorii imputate pe fiecare membru al colectivului se face în funcție de salariul realizat în ultimile trei luni și prezența la lucru în intervalul de la inventarul precedent până la cel curent a fiecărui membru din colectiv.

"Listele de inventar" și "Situția comparativă" se trimit împreună cu un exemplar al "Procesului - verbal de inventariere și control gestionar" la contabilitate pentru înregistrări în contabilitatea financiară (sintetică și analitică) și contabilitatea de gestiune internă.

Datele privitoare la stabilirea și regularizarea diferențelor în urma inventarierii mărfurilor la o gestiune cantitativ-valorică se pot prezenta pe baza unei situații comparative (presupunem că evaluarea stocurilor și operațiilor cu mărfuri se face la cost de aprovizionare).

Ca exemplu, dăm situația comparativă a diferențelor în gestiunea "X" în perioada 1.07 - 30.09 a.c. cu ocazia inventarierii din 1.10 a.c.

Diferențele brute stabilite prin situația comparativă sunt:

Cârnați Trandafir	-10 Kg × 2.625 lei/Kg	=	26.250 lei
Cârnați Bicăz	+13 Kg × 2.430 lei/Kg	=	31.590 lei
Cârnați de casă	-25 Kg × 3.300 lei/Kg	=	82.500 lei
Cârnați picanți	+8 Kg × 2.880 lei/Kg	=	23.040 lei
Cârnați Muntenia	+4 Kg × 2.700 lei/Kg	=	10.800 lei
Cârnați Comtim	-5 Kg × 3.200 lei/Kg	=	16.000 lei

Toate sorturile de cârnați, cu excepția celor de casă, îndeplinesc condițiile pentru compensare.

În vederea acesteia, se ordonează separat plusurile și minusurile, în ordinea descrescătoare a prețurilor.

Plusuri

Cârnați picanți	+8 Kg × 2.880 lei/Kg	=	23.040 lei
Cârnați Muntenia	+4 Kg × 2.700 lei/Kg	=	10.800 lei
Cârnați Bicăz	+13 Kg × 2.430 lei/Kg	=	31.590 lei
Total	+25 Kg		65.430 lei

Minusuri

Cârnați Comtim	-5 Kg × 3.200 lei/Kg =	16.000 lei
Cârnați Trandafir	-10 Kg × 2.625 lei/Kg =	26.250 lei
Total	-15 Kg	42.250 lei

Limita cantitativă de compensare o reprezintă minusul de 15 Kg. Acesta are o valoare de 42.250 lei. Din cantitățile constatate în plus intră în compensare tot 15 Kg, alese astfel:

Cârnați picanți	+8 Kg × 2.880 lei/Kg =	23.040 lei
Cârnați Muntenia	+4 Kg × 2.700 lei/Kg =	10.800 lei
Cârnați Bicaz	+3 Kg × 2.430 lei/Kg =	7.290 lei
Total	+15 Kg	41.130 lei

În urma compensării rezultă un minus valoric de 42.250 lei - 41.130 lei = 1.120 lei.

Compensarea se înregistrează în contabilitate astfel:

- * în evidența operativă plusul cantitativ compensat se înregistrează în fișa de magazie în coloana de intrări în negru, iar minusul în roșu;
- * în contabilitatea analitică, cantitățile și valorile intrate în compensare se înregistrează în fișele de cont cantitativ-valorice ale sortimentelor respective numai în debit; în negru cele cu plus, în roșu cele cu minus;
- * în contabilitatea sintetică se înregistrează numai diferențele valorice:
 - plusul valoric ca o intrare de marfă, concomitent cu diminuarea cheltuielilor cu marfa;
 - minusul valoric ca o cheltuială cu marfa. Recuperarea se face prin imputare gestionarului.

În cazul nostru s-a constatat un minus valoric de 1.120 lei la cost de aprovizionare. El se impută gestionarului după ce s-a înregistrat în prealabil ieșirea de marfă:

607 "Cheltuieli cu mărfurile"	=	371 "Mărfuri"	1.120
-------------------------------	---	---------------	-------

Pentru ca gestionarul să nu mai confunde sorturile la vânzare, mărand gradul de atenție, imputația se face la preț de vânzare ponderat cu un coeficient (de exemplu 1,5). Totodată se calculează și impută TVA-ul.

De exemplu: preț de vânzare = 1.500 lei

1.500 lei × 1,5	= 2.250 lei
TVA 18%	= 405 lei
Total	= 2.655 lei

428	"Alte creanțe în legătură cu personalul"	=	%	2.655
	758	"Alte venituri din expl."		2.250
	4427	"TVA colectată"		405

Plusul cantitativ-valoric, rămas după compensare, la cârnați Bicz 10 Kg × 2.430 lei/Kg = 24.300 lei, se înregistrează în fișa de magazie a sortimentului în negru la intrări, în fișa de cont analitic a sortimentului, tot în negru, la intrări - cantitatea și în debit valoarea, iar în contabilitatea sintetică, prin articolul contabil:

371 "Mărfuri"	=	607 "Cheltuieli cu mărfurile"	24.300
---------------	---	-------------------------------	--------

În urma compensării, diferențele nete în cazul nostru se concretizează într-un minus cantitativ-valoric la cârnați de casă de 25 Kg × 3.300 lei = =82.500. Pentru el se calculează perisabilități, norma de pierdere fiind de 0,2%, iar cantitatea intrată de la inventarul precedent până la cel curent de 5.000 Kg.

$$5.000 \text{ Kg} \times 0,2\% = 10 \text{ Kg}$$

10 Kg × 3.300 lei = 33.000 lei, valoarea perisabilității care se include în cheltuielile cu marfa ale exercițiului:

607 "Cheltuieli cu mărfurile"	=	371 "Mărfuri"	33.000
-------------------------------	---	---------------	--------

Perisabilitatea se mai înregistrează în fișa de magazie a sortimentului, în coloana de ieșiri și în fișa de cont analitică, în credit, în negru.

Minusul definitiv de 15 Kg × 3.300 lei/Kg = 49.500 lei la cost de aprovizionare se impută gestionarului la preț de vânzare în limita în care se dovedește vinovăția acestuia, restul constituind un minus nesoluționat.

Presupunem, în exemplul nostru, că se impută gestionarului un minus de 10 Kg și rămâne nesoluționat un minus de 5 Kg, cost de aprovizionare 3.300 lei/Kg.

Ca 10 Kg × 3.300 lei/Kg	=	33.000 lei
Marja brută 25%	=	8.250 lei
Preț de vânzare	=	41.250 lei
TVA 18%	=	7.425 lei

Imputația se face la preț de vânzare plus TVA, diferența între costul de aprovizionare și acesta reprezentând un profit pentru întreprindere (la închiderea exercițiului).

Înregistrarea lipsei de mărfuri, la cost de aprovizionare:

$$10 \text{ Kg} \times 3.300 \text{ lei/Kg} = 33.000 \text{ lei}$$

607 "Cheltuieli cu mărfurile"	=	371 "Mărfuri"	33.000
-------------------------------	---	---------------	--------

Imputarea la preț de vânzare:

10 Kg × 4.125 lei/Kg	=	41.250 lei
TVA 18%	=	7.425 lei
TOTAL	=	48.675 lei

428 "Alte creanțe în legătură cu personalul"	=	%	48.675
	758	"Alte venituri din exploatare"	41.250
	4427	"TVA colectată"	7.425

În cazul unei gestiuni colective, suma imputată se împarte între membrii colectivului în funcție de salariul tarifar de încadrare ponderat cu numărul de zile lucrate de la inventarul precedent până la cel curent.

Gestionarul	Salariul tarifar	Zilele lucrate	Total	Suma imputată
Popescu Ion	50.000 lei	66	3.300.000 lei	$\frac{48.675 \times 3.300.000}{7.800.000} = 20.593 \text{ lei}$
Ionescu Dan	75.000 lei	65	4.500.000 lei	$\frac{48.675 \times 4.500.000}{7.800.000} = 28.082 \text{ lei}$
Total			7.800.000 lei	

Minusul nesoluționat se înregistrează în contul 473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare" urmând ca la soluționarea lui să se crediteze acest cont în corespondență cu contul 607 "Cheltuieli cu mărfurile":

$5 \text{ Kg} \times 3.300 \text{ lei/Kg} = 16.500 \text{ lei}$ valoare la cost de aprovizionare

Se înregistrează minusul de marfă:

473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare"	=	371 "Mărfuri"	16.500
---	---	---------------	--------

iar apoi la soluționare:

a) pentru pierderi peste normele legale:

607 "Cheltuieli cu mărfurile"	=	473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare"	16.500
-------------------------------	---	---	--------

b) pentru imputare:

607 "Cheltuieli cu mărfurile"	=	473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare"	16.500
-------------------------------	---	---	--------

Imputarea:

Cost de aprovizionare	16.500 lei
Marja brută 25%	4.125 lei
Total	20.625 lei
TVA 18%	3.713 lei
TOTAL GENERAL	24.338 lei

428 "Alte creanțe în legătură cu personalul"	=	%	24.338
	758	"Alte venituri din exploatare"	20.625
	4427	"TVA colectată"	3.713

În varianta evaluării mărfurilor la preț de vânzare este necesară intervenția contului 378 "Diferențe de preț la mărfuri" care înregistrează diferența dintre prețul de vânzare și costul de aprovizionare.

În metoda inventarului intermitent nu se pot constata din punct de vedere contabil diferențele dintre stocul faptic și cel scriptic deoarece contul 371 "Mărfuri" preia stocul stabilit prin inventar și nu permite calculul contabil al acestuia.

Situția comparativă a diferentelor la inventar

Anexă

Nr. crt.	Denumirea sortimentului de marfă	U.M.	Preț unitar	Cantitate		Valoare		Diferențe brute			
				Scriptică	Faptică	Scriptică	Faptică	Plusuri		Minusuri	
								Cantitate	Valoare	Cantitate	Valoare
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Cârnați Trandafiri	Kg	2.625	1.500	1.490	3.937.500	3.911.250	—	—	10	26.250
2	Cârnați Bicaș	Kg	2.430	250	263	607.500	639.090	13	31.590	—	—
3	Cârnați de casă	Kg	3.300	575	550	1.897.500	1.815.000	—	—	25	82.500
4	Cârnați picanți	Kg	2.880	452	460	1.301.760	1.324.800	8	23.040	—	—
5	Cârnați Muntenia	Kg	2.700	520	524	1.404.000	1.414.800	4	10.800	—	—
6	Cârnați Comtim	Kg	3.200	875	870	2.800.000	2.784.000	—	—	5	16.000
	TOTAL							25	65.430	40	124.750

Situația comparativă a diferențelor la inventar (continuare)

Anexă

Nr. crt.	Denumirea sortimentului de marfă	Compensări				Diferențe nete				
		Plusuri		Minusuri		Plusuri		Minusuri		
		Cantitate	Valoare	Cantitate	Valoare	Cantitate	Valoare	Cantitate	Valoare	
1	Cârnați Trandafiri	11	12	13	10	14	15	16	17	18
2	Cârnați Bicaz	3	7.290	—	—	—	24.300	—	—	—
3	Cârnați de casă	—	—	—	—	—	—	—	25	82.500
4	Cârnați picanți	8	23.040	—	—	—	—	—	—	—
5	Cârnați Muntenia	4	10.800	—	—	—	—	—	—	—
6	Cârnați Comtim	—	—	5	16.000	—	—	—	—	—
	TOTAL	15	41.130	15	42.250	10	24.300	25	82.500	

Sîtuția comparativă a diferențelor la inventar (continuare)

Anexă

Nr. crt.	Denumirea sortimentului de marfă	Intrări (de la inv. precedent la inv. curent)		Perisabilități		
		Cantitate	Valoare	%	Cantitate	Valoare
		19	20	21	22	23
1	Cârnați Trandafiri	10.000	26.250.000	0,10	—	—
2	Cârnați Bicăz	2.200	5.346.000	0,20	—	—
3	Cârnați de casă	5.000	16.500.000	0,20	10	33.000
4	Cârnați picanți	4.000	11.520.000	0,10	—	—
5	Cârnați Muntenea	1.500	4.050.000	0,55	—	—
6	Cârnați Comtim	1.000	3.200.000	0,20	—	—
	TOTAL	—	—	—	10	33.000

4.3. Stabilirea, regularizarea și contabilizarea diferențelor de inventar la gestiunile de mărfuri reflectate global-valoric

În lipsa calculatoarelor electronice legate prin terminale cu casele de marcat, nu este posibilă o contabilitate cantitativ-valorică la unitățile cu vânzare în numerar. Deoarece din documentele primare nu reiese sortimentul de marfă vândut, nu se poate calcula direct costul de aprovizionare al mărfii ieșite. În consecință, în România, în perioada actuală, la unitățile cu amănuntul (magazine, chioșcuri) și de alimentație publică (restaurante, bufete, baruri etc.), aplicarea metodei inventarului permanent nu se poate face decât în varianta la **preț de vânzare**, iar contabilitatea analitică este urmărită global-valoric, pe gestiune.

Aceste cauze au ca efect imposibilitatea unui control gestionar pe fiecare fel de marfă. Controlul este posibil numai la nivelul totalului valoric al gestiunii. Acesta se obține, faptic, prin însumarea tuturor mărfurilor consemnate în listele de inventar, iar scriptic din **fișa rulajelor mărfurilor** corespunzătoare gestiunii inventariate.

Presupunând că s-a efectuat un inventar de control gestionar la o unitate cu o singură gestiune urmărită global-valoric, diferențele de inventar se stabilesc și se regularizează astfel:

a) pe baza **recapitulației listelor de inventar** se stabilește soldul faptic al gestiunii, care presupunem că este de 53.520.200 lei.

Fișa rulajelor gestiunii de la inventarierea precedentă până la inventarierea curentă cuprinde:

• sold la inventarul precedent	40.350.600 lei
• intrări	32.580.200 lei
• vânzări, plus alte ieșiri	18.900.500 lei
• sold la data inventarului curent	54.030.300 lei

Din comparația soldului faptic de 53.520.200 lei și a celui scriptic de 54.030.300 lei rezultă o diferență în minus de 510.100 lei. Calculul făcându-se la nivel global-valoric al gestiunii, diferențele nu pot fi decât de un singur fel: plusuri sau minusuri.

După stabilirea diferențelor, urmează regularizarea lor și înregistrarea în evidența operativă și contabilitatea sintetică și analitică.

Plusurile se înregistrează ca intrări de mărfuri, la preț de vânzare în debitul contului 371 "Mărfuri" creditându-se concomitent contul 378 "Diferențe de preț la mărfuri" cu suma diferenței (dintre prețul de vânzare și costul de aprovizionare) calculată, prin aplicarea coeficientului mediu de diferențe din perioada precedentă și contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile" (cu diminuarea cheltuielilor la costul de aprovizionare al mărfii).

Minusurile valorice brute ce se constată la nivelul gestiunii se prelucreează în următoarele etape:

a) deoarece compensările s-au produs automat între toate sortimentele gestiunii se trece la calculul și înregistrarea perisabilităților pe timpul păstrării și desfacerii mărfurilor.

Perisabilitățile se pot calcula pe fiecare sortiment de marfă, pe grupe de mărfuri sau pe total gestiune. Cel mai frecvent se calculează pe grupe de mărfuri aplicând normele legale la valoarea intrărilor sau desfacerii pe perioada de la inventarul precedent la cel curent.

De exemplu, în cazul calculului pe grupe de mărfuri rezultă:

Grupa de mărfuri	Valoarea intrărilor între cele 2 inventare	Cota de perisabilitate	Suma perisabilității calculate (lei)
1. Mezeluri	2.230.500	0,7	15.614
2. Brânzeturi	4.500.000	1,0	45.000
TOTAL	6.730.500		60.614

Evalueate la preț de vânzare, pierderile normale, stabilite la inventar se înregistrează ca ieșiri în creditul contului 371 "Mărfuri".

Concomitent se calculează și înregistrează diferențele dintre prețul de vânzare și costul de aprovizionare prin aplicarea cotei medii din perioada precedentă, iar cu costul de aprovizionare al mărfii se majorează cheltuielile cu marfa.

Considerând o cotă medie de diferențe de 20%, pierderile normale se înregistrează astfel:

- pierderi normale la preț de vânzare 60.614 lei
- coeficient de diferențe 20% 12.123 lei
- la cost de aprovizionare 48.491 lei

%	=	371 "Mărfuri"	60.614
607 "Cheltuieli privind mărfurile"			48.491
378 "Diferențe de preț la mărfuri"			12.123

În afara perisabilităților ce apar datorită caracteristicilor mărfurilor, la unitățile care practică vânzarea prin autoservire se mai pot calcula pierderi din risc la desfacere. Acestea se calculează procentual, procentele fiind diferite în funcție de condițiile concrete ale gestiunii: amplasare în teritoriu, afluența cumpărătorilor, posibilitățile de supraveghere a vânzării etc. Cotele de risc se aplică la volumul valoric al desfacerii realizate între două inventarieri consecutive și se înregistrează ca și perisabilitățile.

b) prin scăderea din minusurile brute de mărfuri a pierderilor normale, peste normă și a cotelor de risc la desfacere, diferența netă în minus se înregistrează ca o cheltuială cu marfa, care se impută gestionarului.

În exemplul luat avem:

• diferența brută	510.100 lei
• perisabilități	60.614 lei
• minusul net	449.486 lei
• coeficient de diferențe 20%	89.897 lei
	359.589 lei

Se înregistrează ieșirea de marfă:

%	=	371 "Mărfuri"	449.486
607 "Cheltuieli privind mărfurile"			359.589
378 "Diferențe de preț la mărfuri"			89.897

Imputația minusului la preț de vânzare	=	449.486 lei
TVA 18%	=	80.907 lei
Total	=	530.393 lei

%	=		530.393
428 "Alte creanțe în legătură cu personalul"	758	"Alte venituri din exploatare"	449.486
	4427	"TVA colectată"	80.907

4.4. Contabilitatea transferurilor de mărfuri

Transferurile de mărfuri sunt operații de trecere a mărfurilor de la o gestiune la alta a unităților operative din cadrul aceleiași întreprinderi.

Fără personalitate juridică, unitățile nu au contabilitate proprie. Ele pot fi diferite sau de același tip. În ambele cazuri, evidența mărfurilor se ține cu ajutorul aceluiași cont sintetic 371 "Mărfuri".

Cele mai dese transferuri intervin între depozitele de repartizare și unitățile de desfacere datorită necesității asigurării ritmicității în procesul de aprovizionare al acestora din urmă. Se mai întâlnesc între două unități de același fel, în vederea asigurării structurii sortimentale a fondului de marfă (de exemplu între două magazine) sau în cazul aprovizionării unor unități de desfacere din producție proprie (în alimentația publică).

Transferurile au loc pe baza "Notei de predare-transfer-restituire" întocmită de compartimentul comercial în 4 exemplare: unul rămâne la carnet, câte unul ajunge la gestiunile între care se efectuează transferul pentru înregistrări în evidența operativă, iar un exemplar se înaintează compartimentului financiar-contabilitate pentru înregistrări în contabilitatea analitică și dacă este necesar, în contabilitatea sintetică.

Dacă evaluarea mărfii se face la același tip de preț la ambele gestiuni (și acesta este costul de aprovizionare), sunt suficiente înregistrările în contabilitatea analitică.

Ele se fac numai în analiticele contului de marfă, pe principiul debitului, în roșu la gestiunea predătoare și în negru la gestiunea primitoare, astfel încât să nu se denatureze rulajul contului sintetic și să se păstreze corelațiile între conturile analitice și cel sintetic.

De exemplu, presupunem că la un magazin mai există în stoc 50 bucăți marfă "X" la 100 lei/bucata, cost de aprovizionare. Se transferă de la depozitul de repartizare la magazin încă 1.000 bucăți, cunoscând că situația în fișa de cont a sortimentului de marfă "X" la depozit este:

Marfa "X" - Depozit de repartizare

Data	Cantități			Valori			P/U cost de apr.
	Intrate	Ieșite	Stoc	Debit	Credit	Sold	
1.01	—	—	1.500	—	—	135.000	90
10.01	500	—	2.000	50.000	—	185.000	100
15.01	—	1.700	300	—	1.500 × 90 + 200 × 100 = 155.000	30.000	90 100
20.01	2.000	—	2.300	220.000	—	250.000	110
25.01	1.000	—	1.300	300 × 100 + 700 × 110 = 107.000	—	143.000	-100 110

Transferul având loc pe data de 25.01, când în stoc se mai află 2.300 bucăți de marfă, intrate la prețuri diferite, se calculează costul de aprovizionare al mărfii ieșite aplicând procedeul epuizării succesive a stocului în varianta FIFO.

Înregistrarea se face în debitul contului "Marfă" "X" - depozit de repartizare, în roșu și în debitul contului "Marfă" "X" - magazin, în negru.

Cont "Marfa" "X" - magazin

Data	Cantități			Valori			P/U cost de apr.
	Intrate	Ieșite	Stoc	Debit	Credit	Sold	
20.01	—	—	50	—	—	5.000	100
25.01	1.000	—	1.050	300×100 + 700×110 = 107.000	—	112.000	100 110

Dacă evaluarea mărfii se face la preț de vânzare și cele două unități practică prețuri de vânzare diferite (de exemplu un restaurant de categoria I și un bufet de categoria a II-a sau invers), înregistrările în contabilitatea analitică trebuiesc completate cu înregistrarea diferenței dintre cele două prețuri în contabilitatea sintetică.

De exemplu, se transferă:

100 porții preparat "X" de la un restaurant de categoria a II-a, preț de vânzare 600 lei/porția, la un bufet de categoria I preț de vânzare 850 lei/porție.

Transferul se va înregistra astfel:

- în contabilitatea analitică:

Cont "Mărfuri"/Restaurant categoria II

Data	Document		Explicația	Debit	Credit	Sold
	Fel	Nr.				
1.01			Stoc marfă	—	—	500.000
20.01	NPR	5	Transfer la bufet	100 × 600 = 60.000	—	440.000

Cont "Mărfuri"/Bufet categoria I

Data	Document		Explicația	Debit	Credit	Sold
	Fel	Nr.				
1.01			Stoc marfă	—	—	100.000
10.01	NPR	5	Transfer de la restaurant	100 × 850 = 85.000	—	185.000

- în contabilitatea sintetică:

$$\begin{array}{rcl}
 100 \text{ p} \times 600 \text{ lei/p} & = & 60.000 \text{ lei} \\
 100 \text{ p} \times 850 \text{ lei/p} & = & 85.000 \text{ lei} \\
 \hline
 \text{diferența de preț} & = & 25.000 \text{ lei}
 \end{array}$$

371 "Mărfuri"	= 378 "Diferențe de preț la mărfuri"	25.000
---------------	--------------------------------------	--------

4.5. Contabilitatea mărfurilor aflate la terți

Mărfurile aflate la terți fac parte din patrimoniul întreprinderii, dar se află pentru o perioadă determinată la alte întreprinderi.

În raport de scopul pentru care se află mărfurile la terți deosebim următoarele situații:

- mărfurile date spre prelucrare sau recondiționare la terți;
- mărfuri cumpărate și achitate, dar lăsate în custodia furnizorilor;
- mărfuri refuzate de clienți în urma vânzării și rămase în custodia acestora;
- mărfuri date spre vânzare în consignație.

a) **Contabilitatea mărfurilor date spre prelucrare sau recondiționare la terți** se organizează pentru mărfurile dezafectate temporar la alte întreprinderi în vederea prelucrării (transformării în alte sortimente) sau recondiționării (pentru refacerea parametrilor de calitate).

Atât prelucrarea cât și recondiționarea contribuie la creșterea vitezei de rotație a mărfurilor prin mobilizarea unor mărfuri greu vandabile.

Prelucrarea presupune obținerea unor sortimente noi de mărfuri, iar recondiționarea menținerea sortimentelor, dar aducerea lor, la calitatea inițială (prin revopsire, curățire, albire etc.).

Cheltuielile ocazionate de aceste operații constau în: costul prelucrării sau recondiționării facturat de furnizori, cheltuieli de transport dus-întors, de manipulare, pierderi de mărfuri pe timpul transportului etc.

Acestea se pot cuprinde în costul de aprovizionare al mărfurilor obținute în urma prelucrării sau recondiționării sau se vor include în cheltuielile privind mărfurile.

Contabilitatea sintetică a mărfurilor trimise spre prelucrare sau recondiționare se organizează cu ajutorul contului 357 "Mărfuri în custodie sau consignație la terți". Se debitează cu valoarea mărfurilor trimise la terți, se

creditează cu aceeași valoare la aducerea mărfurilor de la terți, cu această ocazie soldându-se.

Evaluarea mărfurilor trimise la terți se face la același tip de preț cu stocul de mărfuri. Presupunem că stocurile și operațiile cu mărfuri se înregistrează prin metoda inventarului permanent la cost de aprovizionare și că întreprinderea trimite la prelucrare cu un aviz de însoțire a mărfurilor 1.200 m de stofă la cost de aprovizionare de 2.500 lei/m (3.000.000 lei).

În urma prelucrării se obțin 1.000 fuste.

Din factura trimisă de furnizor reiese:

	Suma	TVA
manoperă prelucrare	5.000.000 lei	900.000 lei
cheltuieli de transport	40.000 lei	7.200 lei
Total factură	5.040.000 lei	907.200 lei
Total de plată	5.947.200 lei	

Operațiile de trimitere și aducere de la prelucrare necesită următoarele înregistrări contabile:

a) trimiterea vechiului sortiment la prelucrare:

357 "Mărfuri în custodie"	=	371 "Mărfuri/anal. stofă"	3.000.000
---------------------------	---	---------------------------	-----------

b) aducerea noului sortiment de la prelucrare:

8.947.200	%	=	%	8.947.200
8.040.000	371 "Mărfuri/an.fuste"		357 "Mărfuri în custodie"	3.000.000
907.200	4426 "TVA deductibilă"		401 "Furnizori"	5.947.200

Dacă evaluarea stocurilor de mărfuri se face la preț de vânzare, iar marja brută pentru stofă este de 25%, trimiterea la prelucrare se înregistrează astfel:

%	=	371 "Mărfuri"	3.750.000
357 "Mărfuri în custodie"			3.000.000
378 "Diferențe de preț la mărfuri"			750.000

Costul de aprovizionare al stofei	= 1.200 m × 2.500 lei	=	3.000.000
Marja brută 25%		=	750.000
Preț de vânzare		=	3.750.000

Aducerea de la prelucrare se înregistrează la prețului de vânzare al noului sortiment (a cărui marjă brută este 20%):

• Ca al stofei	3.000.000 lei
• Manopera	5.000.000 lei
• Cheltuieli de transport	40.000 lei
• Ca al fustelor	8.040.000 lei
• Marja brută 20%	1.608.000 lei
• Pv	9.648.000 lei
• TVA pentru prestarea serviciului de prelucrare și transport 18% × 5.040.000	907.200 lei

10.555.200	%	=	%	10.555.200
9.648.000	371 "Mărfuri"		357 "Mărfuri în custodie"	3.000.000
907.200	4426 "TVA deductibilă"		378 "Diferențe de preț la mărfuri"	1.608.000
			401 "Furnizori"	5.947.200

În cazul trimerii mărfurilor la recondiționare, la aducerea lor se majorează costul de aprovizionare al mărfurilor cu cheltuielile efectuate.

În condițiile aplicării inventarului permanent la cost de aprovizionare, presupunem că se trimite la revopsit:

2.000 m țesături × 800 lei/m = 1.600.000 lei

Avizul de însoțire a mărfurilor ce se întorc de la recondiționare este însoțit de factura furnizorului care cuprinde:

• prestări servicii (manoperă recondiționare)	350.000 lei
• cheltuieli de transport	50.000 lei
• Total	400.000 lei
• TVA 18%	72.000 lei
TOTAL GENERAL	472.000 lei

357 "Mărfuri în custodie"	=	371 "Mărfuri"	1.600.000
---------------------------	---	---------------	-----------

Aducere de la prelucrare:

2.072.000	%	=	%	2.072.000
2.000.000	371 "Mărfuri"		357 "Mărfuri în custodie"	1.600.000
72.000	4426 "TVA deductibilă"		401 "Furnizori"	472.000

b) Contabilitatea mărfurilor cumpărate și lăsate în custodia furnizorilor.

Deși aprovizionate și achitate furnizorului, uneori mărfurile rămân în păstrarea acestuia din lipsa spațiilor de depozitare proprii sau a mijloacelor de transport. În această situație, pe lângă "Factură" se mai întocmește un "Proces-verbal de luare în custodie" în care se precizează și tariful perceput de furnizor pentru păstrarea mărfii. Acesta majorează costul de aprovizionare al mărfurilor.

Pe baza facturii, se înregistrează intrarea mărfurilor și eventual a ambalajelor în patrimoniu și achitarea contravalorii lor. La sosirea mărfurilor în unitățile operative ale întreprinderii, pe baza avizelor de însoțire a mărfurilor se face o înregistrare de transfer din contul 357 "Mărfuri în custodie la terți" în contul 371 "Mărfuri".

Dacă la sosirea mărfurilor se constată diferențe în plus sau minus acestea se soluționează astfel:

Plusurile cantitativ-valorice se înregistrează ca o intrare de marfă, folosind contul 408 "Furnizori - facturi nesosite" și considerând TVA neexigibilă, iar cele neacceptate se preiau în custodie.

Minusurile cantitativ-valorice necesită creditarea contului 357 "Mărfuri în custodie la terți" în corespondență cu contul 607 "Cheltuieli cu marfa" și ulterior eventuala imputare a lor.

Presupunând că se înregistrează factura furnizorului pentru mărfuri recepționate și achitate, dar lăsate în custodia acestuia, cuprinzând:

			TVA
• marfa "X" 1.200 buc. × 100 lei/buc.	=	120.000 lei	21.600 lei
• marfa "Y" 900 buc. × 150 lei/buc.	=	135.000 lei	24.300 lei
Total		255.000 lei	45.900 lei
• cutii 210 buc. × 80 lei/buc.	=	16.800 lei	3.024 lei
• cheltuieli pe perioada păstrării mărfii	=	10.000 lei	1.800 lei
Total	=	281.800 lei	50.724 lei
TOTAL GENERAL	=	332.524 lei	

În contabilitate se vor efectua următoarele înregistrări:

	%	=	401 "Furnizori"	332.524
357 "Mărfuri în custodie la terți"				265.000
358 "Ambalaje aflate la terți"				16.800
4426 "TVA deductibilă"				50.724

La recepția mărfurilor în unitățile proprii se constată un minus de 200 bucăți marfa "X" din care 2,5% perisabilități și restul un minus nesoluționat și un plus de 100 bucăți marfa "Y" care se acceptă în gestiune.

Recepția mărfurilor primite din custodie:

• marfa "X" 1.000 buc. × 100 lei/buc.	=	100.000 lei
• marfa "Y" 900 buc. × 150 lei/buc.	=	135.000 lei
Total marfă	=	235.000 lei
• cutii 210 buc. × 80 lei/buc.	=	16.800 lei
Total	=	251.800 lei
Recepția plusului de marfă:		
• marfa "Y" 100 buc. × 150 lei/buc.	=	15.000 lei
• TVA 18%	=	2.700 lei
Total	=	17.700 lei

Repartizarea cheltuielilor pe timpul aprovizionării în funcție de valoarea totală a mărfii:

$$K = \frac{10.000}{120.000 + 135.000 + 15.000} \times 100 =$$

$$= (10.000 : 270.000) \times 100 = 3,704\%$$

• marfa "X" 100.000 × 3,704 %	=	3.704 lei
• marfa "Y" 150.000 × 3,704%	=	5.556 lei
• lipsă marfă 20.000 × 3,704%	=	740 lei

din care:

		30 × 100 = 3.000 × 3,704% =	110 lei
		170 × 100 = 170.000 × 3,704% =	630 lei
• Ca marfa "X" 100.000 + 3.704 =			103.704 lei
• Ca marfa "Y" 135.000 + 5.556 =			140.556 lei
• 140.556 + 15.000	=		155.556 lei
Total	=		259.260 lei

278.760	%	=	%	278.760
259.260	371	"Mărfuri"	357 "Mărfuri în custodie la terți"	244.260
16.800	3013	"Ambalaje"	408 "Furnizori - facturi nesosite"	17.700
2.700	4428	"TVA neexigibilă"	358 "Ambalaje aflate la terți"	16.800

Calculul și înregistrarea perisabilității:

$$2,5\% \times 1.200 \text{ buc.} = 30 \text{ buc.} \times 100 \text{ lei} + 110 \text{ lei (ch.aprov)} = 3.110 \text{ lei}$$

607 "Cheltuieli cu marfa"	=	357 "Mărfuri în custodie"	3.110
---------------------------	---	---------------------------	-------

Înregistrarea minusului nesoluționat:

$$(200 \text{ buc.} - 30 \text{ buc.}) \times 100 \text{ lei} = 170 \text{ buc.} \times 100 \text{ lei} + 630 \text{ lei} = 17.630 \text{ lei}$$

473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare"	=	357 "Mărfuri în custodie"	17.360
---	---	---------------------------	--------

Situația în contul 357 "Mărfuri în custodie" este:

D	357 "Mărfuri în custodie"		C
	265.000		244.260
			3.110
			17.630
RD	265.000	RC	265.000

c) Contabilitatea mărfurilor refuzate de clienți și rămase în custodia acestora.

În cazul unor livrări de mărfuri necontractate sau necomandate, la alte termene decât cele prevăzute în contract sau de altă calitate, clientul le poate refuza la plată, total sau parțial, luându-le pentru a perioadă de timp în custodie.

Evaluarea mărfurilor rămase în custodia clienților se poate face la același tip de preț cu marfa aflată în patrimoniu sau la orice alt tip de preț.

Dacă întreprinderea a înregistrat vânzarea, respectiv descărcarea gestiunii pentru marfa livrată, ea trebuie să storneze aceste înregistrări prin inversarea articolului contabil, după care este necesar să-și reîntregească patrimoniul cu aceste mărfuri. Apoi, până la primirea lor prin restituirea efectuată de client, le înregistrează ca mărfuri aflate la terți, cu ajutorul contului 357 "Mărfuri în custodie la terți".

La readucerea mărfurilor de la clienți, se creditează contul 357 "Mărfuri în custodie la terți" în corespondență cu contul 371 "Mărfuri".

Dacă mărfurile se vând altor clienți, direct din custodie, se va credita contul 357 "Mărfuri în custodie la terți" cu valoarea mărfurilor ieșite din custodie.

Considerând că un angrosist a livrat pe răspunderea proprie unui detailist, conform documentelor:

• marfa "X" 5.000 buc. × 60 lei/buc.	=	300.000 lei
• TVA	=	54.000 lei
TOTAL GENERAL	=	354.000 lei

au loc înregistrările contabile:

- pentru vânzarea mărfurilor:

411 "Clienți"	=	%	354.000
707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"			300.000
4427 "TVA colectată"			54.000

- descărcarea gestiunii la cost de aprovizionare:
marfa "X" 5.000 buc. × 45 lei/buc. = 225.000 lei

607 "Cheltuieli cu marfa"	=	371 "Mărfuri"	225.000
---------------------------	---	---------------	---------

De la client se primește documentația de refuz de plată pentru 200 bucăți marfă "X" ca fiind necorespunzătoare calitativ; el solicită trimiterea unei facturi cu sumele corespunzătoare refuzului în roșu.

Corespunzător acestei constatări se efectuează încasarea pentru:

marfa "X" 4.800 buc. × 60 lei/buc. = 288.000 lei + TVA 51.840 lei = 339.840 lei

5121 "Disponibil în lei"	=	411 "Clienți"	339.840
--------------------------	---	---------------	---------

Se stornează valorile reprezentând refuzul de plată:

• marfa "X" 200 buc. × 60 lei/buc.	=	12.000 lei
• TVA	=	2.160 lei
TOTAL GENERAL	=	14.160 lei

	%	= 411 "Clienți"	14.160
707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"			12.000
4427 "TVA colectată"			2.160

Se stornează operația de descărcare a gestiunii pentru marfa refuzată:
marfa "X" 200 buc. $\times$ 45 lei/buc. = 9.000 lei

371 "Mărfuri"	=	607 "Cheltuieli cu marfa"	9.000
---------------	---	---------------------------	-------

Se înregistrează marfa rămasă în custodie:

357 "Mărfuri în custodie"	=	371 "Mărfuri"	9.000
---------------------------	---	---------------	-------

Se poate înregistra direct diminuarea cheltuielii cu marfa și lăsarea acesteia în custodie prin formula contabilă:

357 "Mărfuri în custodie"	=	607 "Cheltuieli cu marfa"	9.000
---------------------------	---	---------------------------	-------

Se înregistrează readucerea mărfurilor restituite:

371 "Mărfuri"	=	357 "Mărfuri în custodie"	9.000
---------------	---	---------------------------	-------

d) Contabilitatea mărfurilor date spre vânzare în consignație. Evaluarea și documentele specifice mărfurilor în comerțul de consignație.

Comerțul de consignație ca formă a comerțului cu amănuntul asigură desfacerea unor mărfuri aparținând unor persoane fizice sau juridice. Ca urmare se diversifică paleta sortimentală a mărfurilor oferite consumatorilor.

Mărfurile destinate vânzării prin consignație pot să fie noi sau cu un anumit grad de uzură, dar trebuie să fie în stare de folosință și cu aspect comercial.

Unitățile patrimoniale cu activitate de consignație pot fi atât cu capital de stat, organizate pe lângă unitățile comerciale cu amănuntul cât și cu capital privat (cu o pondere foarte mare în prezent).

Evaluarea mărfurilor care fac obiectul circulației operează cu două categorii de prețuri: prețuri de evaluare și prețuri de vânzare.

Prețul de evaluare poate fi stabilit fie de prețuitorii din cadrul birourilor de primire, fie de proprietarul mărfurilor, fie prin negociere de către partenerii implicați (prețuitori și proprietari). Nivelul acestui preț este corelat cu prețurile mărfurilor similare și cu eventuala uzură a mărfurilor.

Prețul de evaluare este prețul plătit deponenților putând fi diminuat cu reținerile datorate păstrării mărfurilor peste termenul normal stabilit, sau cu reducerile acceptate de deponent în cazul nevândării acestora.

Prețul de vânzare se compune din:

- prețul de evaluare;
- comisionul consignatiei (procent aplicat la prețul de evaluare);
- eventual TVA (dacă unitatea este plătitoare de TVA) la comision.

Comisionul cuprins în prețul de vânzare asigură unității după acoperirea propriilor cheltuieli și un profit.

Tot comerțului de consignatie poate fi asimilată și vânzarea de către producători sau comercianți a mărfurilor prin intermediul unor comisionari.

Participanții la operațiile de consignatie sunt în acest caz: **consignatorii** (deponenții) și **consignatarii** (comisionarii).

Consignatarii beneficiază de un comision și suportă toate cheltuielile legate de pierderile de mărfuri din vina lor. Cheltuielile efectuate de consignatari în contul consignatorilor sunt recuperate de la aceștia.

Prețurile aplicate în acest caz sunt:

- costul de achiziție al mărfii la consignator;
- prețul de vânzare care poate fi fixat de consignator sau de consignatar.

Comisionul consignatarului se poate aplica fie asupra prețului de cumpărare fie asupra prețului stabilit de consignatar ca preț de vânzare pentru mărfurile proprii (prețul pretins de consignator).

Documentele pentru evidența intrărilor de mărfuri sunt:

Bon de primire a mărfurilor în consignatie, document întocmit la primirea mărfurilor în care se consemnează:

- date despre deponent (persoana fizică);
- felul mărfurilor;
- număr sau cantitate;
- prețul de evaluare.

și servește la evidențierea mărfurilor aflate în păstrare temporară și ca document de plată, în cazul vânzării mărfurilor sau pentru retragerea acestora de către deponent (în caz de nevânzare).

Avizul de însoțire a mărfii, în cazul trimiterii mărfurilor de către consignatori, document pe baza căruia se descarcă gestiunea de mărfuri și simultan consignatarul evidențiază primirea pentru păstrare până la vânzare.

Pe baza "Avizului de însoțire a mărfii" consignatarul procedează la organizarea recepției și consemnarea acesteia în "Procesul verbal de custodie".

Centralizatorul intrărilor ca document cumulativ, servind la consemnarea contabilă a primirilor de mărfuri în consignatie.

Documente pentru evidența ieșirilor de mărfuri:

Bonul de vânzare, Factura care consemnează vânzările fie în numerar fie prin virament și pe baza cărora se completează zilnic **"Borderoul de ieșire a obiectelor din consignație"** servind la:

- evidența mișcării obiectelor primite în consignație;
- justificarea vânzărilor (împreună cu documentele de vânzare);
- justificarea predării documentelor de către gestionar.

Dacă unitatea este plătitoare de TVA, ea întocmește lunar **"Jurnalul pentru vânzări"** care servește ca registru auxiliar al vânzărilor, pentru stabilirea lunară a TVA colectată și pentru controlul unor operații înregistrate în contabilitate.

După vânzarea mărfurilor, consignatarul întocmește un document numit **"Contul de vânzări"** echivalent unui decont prin care se justifică venitul net obținut și care urmează a fi decontat consignatorului.

Acest document servește la:

- înregistrarea vânzărilor în contabilitatea consignatarului;
- încasarea venitului net în contabilitatea consignatorului și scăderea din evidență a mărfurilor.

Venitul net din vânzare se calculează ca diferența între prețul de vânzare și cheltuielile efectuate în contul consignatorului plus comisionul încasat de consignatar.

Conturi utilizate în operațiile de consignație:

Contul 8033 "Valori materiale primite spre păstrare sau custodie" pentru evidențierea mărfurilor primite în gestiune dar aparținând deponenților sau consignatorilor.

Contul 357 "Mărfuri în custodie sau consignație la terți" care înregistrează mărfurile trimise de consignator spre vânzare la consignatar.

Contul 462 "Creditori diverși" ține evidența angajamentelor față de deponenți sau consignatori și care decurg din momentul vânzării mărfurilor.

Conturile din clasa 6 pentru evidențierea pe de-o parte a costului mărfurilor vândute de consignatori cât și pentru cheltuielile proprii impuse de existența și desfășurarea activității.

Contul 707 "Venituri din vânzări de mărfuri" evidențiază după caz:

- comisioanele consignatarilor;
- prețul de vânzare al consignatorului.

Contul 121 "Profit și pierdere" prin care se reunesc conturile de cheltuieli și venituri în vederea calculului rezultatului.

Rezultatul se calculează:

a) la consignatori:

Rezultat = preț vânzare - (cost achiziție + comisionul consignatarului)

b) la consignatari:

Rezultat = comisioane - cheltuieli proprii

Contabilizarea operațiilor cu mărfuri în comerțul de consignație

a) La consignațiile care primesc mărfuri de la populație.

Exemplu:

Se consideră o primire de mărfuri de la un deponent, mărfuri evaluate la 500.000 lei; comisionul consignației 20%; cheltuieli proprii 50.000 lei.

1. Primirea mărfurilor în gestiune nu și în patrimoniu:

Debit cont 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie"	500.000
---	---------

2. Vânzarea mărfurilor la preț de vânzare =

= prețul de evaluare + comisionul =

$$= 500.000 \text{ lei} + \frac{500.000 \times 20}{100} = 600.000 \text{ lei}$$

5311 "Casa"	=	%	600.000
462 "Creditori diverși"			500.000
704 "Venituri din prestări servicii"			100.000

Vânzarea coincide cu angajamentul ferm față de deponenți la nivelul prețului de evaluare. Venitul consignației este egal cu comisionul realizat.

3. Simultan se scad din gestiune mărfurile vândute:

500.000	Credit cont 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie"	
---------	--	--

4. Plata deponenților:

500.000	462 "Creditori diverși"	=	5311 "Casa"	500.000
---------	-------------------------	---	-------------	---------

5. Înregistrarea cheltuielilor proprii de 50.000 lei:

50.000	Clasa 6	=	%	50.000
			Clasa 4	
			Clasa 5	

6. Închiderea conturilor de cheltuieli și venituri și calculul rezultatului:

a) Închiderea contului de venituri:

100.000	704 "Venituri din prestări servicii"	=	121 "Profit și pierdere"	100.000
---------	---	---	--------------------------	---------

b) Închiderea conturilor de cheltuieli:

50.000	121 "Profit și pierdere"	=	Clasa 6	50.000
--------	--------------------------	---	---------	--------

c) Calculul rezultatului:

D	121 "Profit și pierdere"	C
(6.b) 50.000		100.000 (6.a)
Sc. 50.000		
profit		

Operații consignatori-consignatari

Aplicație pe baza următoarelor date:

- mărfuri trimise de consignatori : 2.000 bucăți
- cost de achiziție unitar : 500 lei/bucată
- preț de vânzare unitar stabilit de consignator : 600 lei/bucată
- comisionul consignatarului : 15%
- mărfuri vândute : 1.000 bucăți

I. În contabilitatea consignatorului:

1. Trimiterea mărfurilor spre vânzare consignatarului:

$$2.000 \text{ buc.} \times 500 \text{ lei/buc.} = 1.000.000 \text{ lei}$$

1.000.000	357 "Mărfuri în custodie consignație la terți"	sau =	371 "Mărfuri"	1.000.000
-----------	---	-------	---------------	-----------

2. Primirea decontului și contabilizarea vânzărilor:

Preț de vânzare	=	1.000 buc. × 600 lei/buc.	=	600.000 lei
Cost de achiziție	=	1.000 buc. × 500 lei/buc.	=	500.000 lei
Comision 15%	=	$\frac{500.000 \times 15}{100}$	=	75.000 lei
Profit brut	=	600.000 - (500.000 + 75.000)	=	25.000 lei

	%	=	707 "Venituri din vânzări de mărfuri"	600.000
525.000	411 "Clienți"			525.000
75.000	622 "Cheltuieli privind comisioanele și onorariile"			75.000

sau

600.000	411 "Clienți"	=	707 "Venituri din vânzări de mărfuri"	600.000
75.000	622 "Cheltuieli privind comisioanele și onorariile"	=	411 "Clienți"	75.000

3. Încasarea sumei aferente vânzărilor:

525.000	5121 "Disponibil la bancă în lei"	=	411 "Clienți"	525.000
---------	-----------------------------------	---	---------------	---------

4. Scăderea din gestiune a mărfurilor vândute:

500.000	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	357 "Mărfuri în custodie sau consignație la terți"	500.000
---------	------------------------------------	---	--	---------

5. Închiderea conturilor de cheltuieli, de venituri și calculul rezultatului:

a) închiderea conturilor de cheltuieli:

575.000	121 "Profit și pierdere"	=	%	575.000
			607 "Cheltuieli privind mărfurile"	500.000
			622 "Cheltuieli privind comisioanele și onorariile"	75.000

b) închiderea conturilor de venituri:

600.000	707 "Venituri din vânzări de mărfuri"	=	121 "Profit și pierdere"	600.000
---------	---------------------------------------	---	--------------------------	---------

c) calculul rezultatului:

D	121 "Profit și pierdere"	C
(5.a)	575.000	600.000 (5.b)
Sc.	25.000	
	profit brut	

II. În contabilitatea consignatarului:

1. Primirea mărfurilor de la consignatori:

Debit cont 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie"	1.200.000
---	-----------

2. Vânzarea celor 1.000 bucăți și crearea obligației față de consignator:

600.000	5311 "Casa"	=	%	600.000
			462 "Creditori diverși"	525.000
			704 "Venituri din prestări servicii"	75.000

3. Scăderea din evidență a mărfurilor vândute:

600.000	Credit cont 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie"
---------	--

4. Plata consignatorului:

525.000	462 "Creditori diverși" =	5121 "Disponibil la bancă în lei"	525.000
---------	---------------------------	--------------------------------------	---------

5. Închiderea conturilor de cheltuieli și de venituri și calculul rezultatului:

a) închiderea conturilor de venituri:

75.000	704 "Venituri din prestări servicii" =	121 "Profit și pierdere"	75.000
--------	---	--------------------------	--------

b) închiderea conturilor de cheltuieli presupunând că s-au efectuat cheltuieli proprii de 50.000 lei:

50.000	121 "Profit și pierdere" =	Clasa 6	50.000
--------	----------------------------	---------	--------

c) calculul rezultatului:

D	121 "Profit și pierdere"	C
(5.b) 50.000	75.000	(5.a)
Sc. 25.000 profit		

Partea a doua - Teste grilă și întrebări

Teste grilă

1. Dispuneți de următoarele informații privind mărfurile: stocul scriptic de marfă 1.150.000 lei, stocul faptic 1.200.000 lei. Precizați înregistrarea contabilă care reflectă rezultatul inventarului fizic:

- a) 371 = 607 50.000
- b) 371 = 707 50.000
- c) 371 = 771 50.000
- d) 371 = 711 50.000
- e) 371 = 121 50.000

2. Precizați scopul inventarierii efectuate la închiderea exercițiului financiar:

- a) pentru controlul gestiunilor;
- b) în vederea cunoașterii structurii fondului de marfă;
- c) pentru cunoașterea vechimii stocurilor;
- d) în vederea determinării vitezei de rotație a stocurilor;
- e) pentru stabilirea situației patrimoniale reale în vederea evaluării de bilanț.

3. Numărul de inventarieri anuale este condiționat de:

- a) organizarea evidenței operative și a contabilității analitice a stocurilor;
- b) destinația stocurilor;
- c) numărul de sortimente aflate în stoc;
- d) mărimea gestiunii;
- e) numărul de gestionari.

4. Nu se pot inventaria:

- a) mărfurile aflate în stoc în unitățile operative ale societății;
- b) mărfurile aflate la terți;
- c) mărfurile nerecepționate încă;
- d) mărfurile nefacturate, dar recepționate;
- e) mărfurile aparținând altor patrimonii, dar aflate în gestiunea societății.

5. Nu reprezintă condiție de compensare la inventariere:

- a) se compensează între ele, sorturi ale aceluiași sortiment;
- b) se compensează între ele, sorturi ale aceluiași sortiment, ușor confundabile între ele;
- c) se compensează plusurile și minusurile constatate la recepție;
- d) se compensează diferențe constatate în aceeași gestiune;
- e) se compensează numai diferențe constatate în cadrul aceluiași exercițiu.

6. Minusul valoric constatat la inventar nu poate fi cauzat de:

- a) perisabilități normale;
- b) perisabilități peste normă;
- c) neglijența gestionarului;
- d) neglijența furnizorului;
- e) calamități naturale.

7. Dispuneți de următoarele informații privind mărfurile: stocul scriptic de marfă 1.500.000 lei, stocul faptic constatat la inventar 1.420.000 lei. Precizați înregistrarea contabilă care reflectă rezultatul inventarului fizic:

a) 371 = 607	80.000
b) 461 = 371	80.000
c) 428 = 371	80.000
d) 607 = 371	80.000
e) 428 = %	118.000
758	100.000
4427	18.000

8. Nu reprezintă etapă în regularizarea diferențelor de inventar la gestiunile de mărfuri reflectate global valoric:

- calculul și înregistrarea perisabilităților;
- calculul și înregistrarea pierderilor peste normă;
- compensările între plusuri și minusuri;
- înregistrarea lipsurilor din calamități;
- înregistrarea lipsurilor datorate gestionarului.

9. Nu fac parte din categoria mărfurilor aflate la terți:

- mărfurile date spre prelucrare sau recondiționare;
- mărfurile date spre vânzare în consignatie;
- mărfurile refuzate de clienți și returnate de ei;
- mărfurile date spre vânzare în comision;
- mărfurile cumpărate și lăsate în custodia furnizorului.

10. Dispuneți de următoarele informații: o societate lasă în custodia furnizorului marfă "X" 5.800 bucăți, preț de cumpărare 500 lei/bucată, cheltuieli de depozitare 100.000 lei, TVA 18%. La aducerea mărfurilor, se recepționează 5.900 bucăți, cheltuielile de transport fiind de 50.000 lei, TVA 18%, achitate în numerar. Înregistrarea privitoare la recepția mărfurilor aduse din custodie este:

a)

3.118.000	%	=	%	3.118.000
3.100.000	371		357	3.000.000
9.000	4426		408	59.000
9.000	4428		5311	59.000

b)

	%	=	401	<u>3.658.000</u>
	371			3.100.000
	4426			558.000

c)

<u>3.118.000</u>	%	=	%	<u>3.118.000</u>
3.100.000	371		357	3.000.000
18.000	4426		401	118.000

d)

<u>3.118.000</u>	%	=	%	<u>3.118.000</u>
3.100.000	371		401	3.000.000
18.000	4426		5311	118.000

e)

<u>3.118.000</u>	%	=	%	<u>3.118.000</u>
3.100.000	371		357	3.000.000
18.000	4426		401	59.000
			5311	59.000

11. Într-o unitate de consignație, cifra de afaceri este reprezentată de:

- prețul de vânzare al mărfurilor trimise de consignatori;
- comisionul din vânzarea mărfurilor;
- prețul de vânzare al mărfurilor vândute;
- prețul de vânzare al mărfurilor vândute și comisionul din operațiunile de consignație;
- prețul de vânzare al mărfurilor stabilit de consignator.

12. Marfa recepționată dar neacceptată în gestiune se înregistrează cu ajutorul contului:

- 8033;
- 371;
- 357;
- 607;
- 462.

13. Valoarea unei mărfi aduse de la prelucrare este egală cu:

- valoarea mărfii trimise la prelucrare;
- valoarea mărfii trimise și manopera de prelucrare;
- valoarea mărfii trimise la prelucrare, manopera de prelucrare, cheltuieli de transport dus-întors și alte cheltuieli accesorii;

- d) manopera de prelucrare;
- e) valoarea mărfii trimise la prelucrare și comisionul furnizorului;

Întrebări

1. În ce constă necesitatea inventarierii și care sunt funcțiile ei?
2. Care sunt etapele inventarierii ?
3. În ce situații este necesară inventarierea de control gestionar?
4. Cum se stabilesc, regularizează și înregistrează diferențele de inventar la gestiunile de mărfuri reflectate cantitativ-valoric?
5. Cum se stabilesc, regularizează și înregistrează diferențele de inventar la gestiunile de mărfuri reflectate global-valoric?
6. În ce situații se pot afla mărfurile, proprietatea societății în custodie la terți?
7. În ce situații se pot afla mărfurile aparținând unor patrimonii străine în custodia societății noastre?
8. Ce cunoașteți despre transferurile de mărfuri și cum se contabilizează ele?
9. Cum se determină valoarea unei mărfi aduse de la prelucrare?
10. Cum se soluționează și înregistrează diferențele constatate la recepția mărfurilor aduse din custodia furnizorului?
11. Cum se evaluează mărfurile primite în consignație?
12. Care sunt documentele specifice operațiilor de consignație?
13. Prin ce se deosebește înregistrarea operațiilor cu mărfuri primite în consignație de la populație, față de cele primite în consignație de la persoane juridice?
14. Cum se reflectă în contabilitatea furnizorului refuzul de plată parțial sau total din partea clientului? Dar în contabilitatea clientului?
15. Când se utilizează, pentru reflectarea mărfurilor aflate în custodie, contul 357 și când 8033?

Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare

Aplicația nr. 1

1. O societate are în stoc, la deschiderea exercițiului:
 - marfă "X" 5.500 kg. la cost de achiziție 850 lei/kg.;
 - marfă "Y" 2.250 bucăți la cost de achiziție 1.000 lei/bucată și
 - marfă "Z" 2.100 cutii la cost de achiziție 600 lei/cutie.

2. În cursul exercițiului au loc operațiile:

a) aprovizionare cu mărfuri, factura cuprinzând:

- marfă "Y" 4.250 bucăți, preț de cumpărare 965 lei/bucată, TVA 18%;
- marfă "Z" 1.950 cutii, preț de cumpărare 480 lei/cutie;
- cheltuieli transport 100.745 lei, TVA 18%.

La recepție se constată o lipsă nesoluționată de 150 bucăți marfă "Z".

b) vânzare de mărfuri, factura cuprinzând:

- marfă "Y" 1.400 bucăți, preț de vânzare 1.200 lei/bucată;
- marfă "Z" 1.800 cutii, preț de vânzare 800 lei/cutie.

3. La închiderea exercițiului, cu ocazia inventarierii se constată în stoc marfă "X" 5.400 bucăți, marfă "Y" 2.110 bucăți și marfă "Z" 2.140 bucăți.

Să se stabilească, regularizeze și înregistreze diferențele la inventar conform legislației în vigoare și aprecierii personale, cunoscând că cele trei mărfuri sunt sorturi ale aceluiași sortiment și îndeplinesc condițiile pentru compensare.

Aplicația nr. 2

Dispuneți de următoarele informații:

1. Stoc de marfă la deschiderea exercițiului, în valoare de 2.850.400 lei, cota medie a marjei brute 24%.

2. În cursul exercițiului au loc operațiile:

a) aprovizionare cu mărfuri, factura cuprinzând:

- marfă "X" 12.000 bucăți, preț de cumpărare 1.250 lei/bucată;
- marfă "Y" 8.000 kg., preț de cumpărare 400 lei/kg.;
- cheltuieli transport 455.000 lei, TVA 18%.

La recepție se constată un plus de 100 kg. marfă "Y" acceptată în gestiune.

Coeficientul de marjă brută pentru marfa "X" este 30% iar pentru marfa "Y" 25%.

b) vânzare de mărfuri, cu încasare în numerar 17.700.000 lei din care TVA 18%.

3. La inventarierea mărfurilor, efectuată la închiderea exercițiului se constată în stoc:

marfă "X"	4.000 bucăți
marfă "Y"	2.500 kg.

Să se determine, regularizeze și înregistreze diferențele la inventar, cunoscând că cele două sortimente admit perisabilități coeficienții fiind:

pentru marfa "X"	0,2%
pentru marfa "Y"	0,5%

Aplicația nr. 3

1. O societate de comerț recepționează în depozitul furnizorului:

- marfă "X" 2.500 metri, preț de cumpărare 600 lei/metru și
- marfă "Y" 8.000 bucăți, preț de cumpărare 450 lei/bucată, TVA 18%.

Marfa recepționată se lasă în custodia furnizorului datorită lipsei spațiilor comerciale proprii; cheltuieli de depozitare facturate 102.000 lei, TVA 18%.

La o dată ulterioară se aduce marfa din custodie.

La recepția ei în unitățile proprii se constată:

marfă "X"	2.480 metri
marfă "Y"	8.100 bucăți

Minusul de 20 metri, marfă "X", este nesoluționat, iar plusul de 100 bucăți marfă "Y" se admite în gestiune.

Cheltuielile de transport în sumă de 156.060 lei, TVA 18% se achită dintr-un avans spre decontare.

2. Se vând mărfuri, factura cuprinzând 800 metri marfă "X" preț de vânzare 780 lei/metru, 5.000 bucăți marfă "Y" preț de vânzare 600 lei/bucată, TVA 18%.

Clientul constată:

- deficiențe de calitate la marfa "X" pentru care i se facturează la o dată ulterioară o bonificație de 2%;
- 100 bucăți cu termenul de garanție depășit, la marfa "Y", pentru care întocmește un refuz de plată parțial. Ulterior se întocmește factura în roșu pentru marfa refuzată. Aceasta se preia temporar în custodia clientului și se restituie la o dată ulterioară.

Se cere înregistrarea tuturor operațiilor economico-financiare în contabilitatea furnizorului și clientului, pentru marfă utilizându-se:

- a) metoda inventarului permanent la cost de achiziție;
- b) metoda inventarului permanent la un cost standard de 605 lei/metru pentru marfa "X" și 480 lei/bucată pentru marfa "Y";
- c) metoda inventarului intermitent;

știind că la inventarierea de la închiderea exercițiului se constată în stoc marfă "X" 1.657 metri și marfă "Y" 3.100 bucăți, care se evaluează conform legislației și aprecierii personale.

Aplicația nr. 4

Disponând de contractul de vânzare în comision din Anexa 4.1., simulați operațiunile economico-financiare rezultate din acesta, timp de o lună, întocmind documentele primare și centralizatoare și înregistrându-le în contabilitatea societății "Maxim Invest".

Marfa predată în comision se concretizează în integrale ABC, crucigrame, integrale plus, criptograme și publicația "Minimax" (Prețul de vânzare al pieții variază între 1.500 și 4.000 lei/bucată, marfa fiind scutită de TVA; comisionul cedat de comitent este de 15 - 25 % în funcție de cantitatea vândută de comisionar).

Aplicația nr. 5

Disponând de contractul de vânzare-cumpărare cu plata în rate din Anexa 4.2., înregistrați toate operațiunile economico-financiare rezultate din el, în contabilitatea vânzătorului, cunoscând că:

- a) derularea lui se face în condiții normale;
- b) la plata uneia din rate se înregistrează o întârziere de 20 zile;
- c) vânzătorul este plătitor de TVA.

Aplicația nr. 6

Înregistrați în contabilitate operațiile economico-financiare desprinse din contractul de vânzare-cumpărare cu plata în rate, cunoscând că:

- 1) Articolul III are următorul cuprins:

III. PREȚ, TERMENE ȘI MODALITĂȚI DE PLATĂ

Prețul negociat, avansul și ratele lunare se exprimă în dolari americani, dar se achită în lei, la cursul leu/dolar comunicat de BNR, existent în ziua de luni a săptămânii în care se face plata, valabil pentru întreaga săptămână.

Părțile convin vânzarea-cumpărarea la un preț de 12.372\$/bucată, cu un avans de 3.300\$/bucată și eșalonarea restului de plată în sumă de 9.072\$/bucată pe o perioadă de 12 luni. Rezultă o rată lunară de 756\$/lună.

Plata autoturismelor se va face în următoarele condiții:

- a) Avans de 74.250.000 lei, echivalentul a 9.900\$, la cursul de azi, data încheierii contractului, de 7.500lei/\$, în contul "Autotur" nr. 46301251 deschis la Banca Agricolă, SMB.
- b) Ratele lunare se vor plăti de CUMPĂRĂTOR în contul VÂNZĂTORULUI până în ultima zi lucrătoare a fiecărei luni, începând cu luna imediat următoare vânzării autoturismelor.

2)

Articolul V/1.3 va avea următorul cuprins:

La achitarea integrală a prețului convenit emite factura fermă cu întreaga valoare în lei, rezultată din transpunerea valutei în lei la cursul BNR din ziua de luni a săptămânii în care se face plata.

3)

Contractul se încheie la 30.06.1997, iar evoluția dolarului american este:

la plata ratei I ^a	7.550	lei/\$
la plata ratei a-II ^a	7.580	lei/\$
la plata ratei a-III ^a	7.600	lei/\$
la plata ratei a-IV ^a	7.610	lei/\$
la plata ratei a-V ^a	7.625	lei/\$
la plata ratei a-VI ^a	7.630	lei/\$
la 31 decembrie	7.650	lei/\$
la plata ratei a-VII ^a	7.600	lei/\$
la plata ratei a-VIII ^a	7.700	lei/\$
la plata ratei a-IX ^a	7.480	lei/\$
la plata ratei a-X ^a	7.570	lei/\$
la plata ratei a-XI ^a	7.800	lei/\$
la plata ultimei rate	7.780	lei/\$

Aplicația nr. 7

Disponând de contractul de consignație din Anexa 4.3., simulați operațiunile economico-financiare rezultate din el, timp de o lună, întocmind documentele primare și centralizatoare și înregistrându-le în contabilitatea ambilor parteneri.

CONTRACT DE VÂNZARE ÎN COMISION

Încheiat azi 3.I.1998, în București

ART. I PĂRȚILE CONTRACTANTE

Societatea comercială Maxim Invest S.R.L. cu sediul în București, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. J40/20175, cod fiscal nr. R.712818, având cont bancar nr. 4650256 la BCR fil. sct. 3, reprezentată prin Răduș G. în calitate de administrator, menționată mai jos drept COMITENT și

Societatea comercială RODIPRESS cu sediul în București, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. J40/38120, cod fiscal nr. R.612015, având cont bancar nr. 46501205 la BankCoop, reprezentată prin Ionescu C. în calitate de director general, menționată mai jos drept COMISIONAR au convenit să încheie prezentul CONTRACT DE VÂNZARE ÎN COMISION în următoarele condiții:

ART. II OBIECTUL CONTRACTULUI

Obiectul prezentului contract îl constituie vânzarea în comision de integrame, în condiții reciproc avantajoase în scopul comercializării mărfurilor livrate de către societatea comercială Maxim Invest prin societatea comercială RodiPress în calitate de comerciant cu amănuntul.

ART. III TERMENUL DE PREDARE

Termenul de predare a mărfurilor spre vânzare este bilunar.

ART. IV OBLIGAȚIILE PĂRȚILOR

1. Obligațiile COMITENTULUI

1.1. Să aprovizioneze cu mărfuri de calitate și sortimente diversificate partenerul de contract. Predarea mărfurilor se va face pe baza Avizului de însoțire a mărfurilor sau factură pro forma, conform semnăturii de certificare a comisionarului.

1.2. Să asigure transportul mărfurilor la locul de desfacere a acestora.

1.3. Să înlocuiască mărfurile cu vicii ascunse de calitate sau cu defecte, cu mărfuri de același sortiment și la același preț. Comitentul se obligă ca în cazul în care respectivele mărfuri nu mai sunt de actualitate sau în cazul nevândării lor ce nu se datorează culpei comisionarului să le retragă în termen de ..5..... zile de la data înștiințării scrise.

1.4. Să întocmească factură fermă pe baza situațiilor de vânzări primite de la comisionar. Comitentul își rezervă dreptul de a face inspecții periodice la unitățile de vânzare ale comisionarului și de a retrage marfa necondiționat în cazul deteriorării ei, în cazul vânzării la alte prețuri decât cele impuse prin Avizul de însoțire, precum și în cazul vânzării aceluiasi tip de produs, procurat din altă sursă.

1.5. Să specifice comisionul convenit comisionarului în momentul facturării ferme.

2. Obligațiile COMISIONARULUI

2.1. Să preia și să asigure depozitarea corespunzătoare a mărfurilor predate de comitent. Comisionarul răspunde în caz de dispariție, pierdere sau deteriorare a mărfurilor în afară de cazul în care dovedește o cauză străină ce nu-i este imputabilă. În caz de culpă, comisionarul este obligat să achite contravaloarea mărfurilor la prețul specificat în Avizul de însoțire precum și comisionul ce i s-ar fi convenit conform acestui contract.

2.2 Să creeze posibilitatea vânzării cât mai rapide a mărfurilor predate spre vânzare de către partenerul de contract prin afișaj preferențial și să se conformeze instrucțiunilor comitentului, acționând în limitele împuternicirii primite (preț, termen etc.).

În situația în care comisionarul a vândut mărfurile pe un preț mai mic sau mai mare decât cel hotărât de comitent prin Avizul de însoțire, el este obligat să plătească comitentului diferența de preț sub sancțiunea micșorării comisionului cu%. În situația în care comisionarul, fără autorizația comitentului, a făcut înaprări de bani, vânzări sau alte operațiuni pe credit, își va lua asupra sa orice răspundere și comitentul îi poate cere plata neîntârziată a creditelor făcute, cedându-i interesele și foloasele ce ar rezulta din acestea.

2.3. Să întocmească periodic, la data de a fiecărei luni, o situație a vânzărilor de mărfuri în vederea întocmirii facturii ferme.

2.4. Să achite contravaloarea mărfurilor vândute la prețul stabilit, reținând comisionul, prin dispoziție de plată în contul comitentului nr.4650256....., deschis la bancaBCR fil. sect. 3..... În caz contrar comitentul va fi îndreptătit să ceară executarea silită și daune-interese.

ART. V CLAUZE SPECIALE

1. Prețul mărfurilor predate spre vânzare în comision (inclusiv comisionul) este cel prevăzut în Avizele de însoțire a mărfii sau în factura pro forma aferente fiecărei predări.

2. Comitentul păstrează dreptul de proprietate asupra mărfurilor până în momentul vânzării lor de către comisionar. moment în care operează transferul proprietății asupra cumpărătorului.

3. Operațiunea se va desfășura pe o perioadă de timp de 1 an..... . Mărfurile nevândute în această perioadă, fără a se constata o culpă a comisionarului și fără ca părțile să fi fost de acord să o prelungească înaintea expirării, vor fi returnate comitentului pe cheltuiala acestuia.

4. Sumele încasate din vânzarea în comision nu vor putea fi urmărite de creditorii comisionarului pentru realizarea creanțelor lor.

5. Orice modificare privind derularea prezentului contract se va face numai cu acordul părților. Contractul este valabil și își produce efectele de la data semnării lui.

6. Contractul poate fi reziliat cu acordul ambelor părți cu un preaviz de 15... zile, notificat în scris. Contractul se consideră reziliat numai din momentul stingerii obligațiilor celor două părți contractante una față de alta.

ART. VI FORȚA MAJORĂ

Părțile nu sunt responsabile pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale în cazul apariției cauzelor de forță majoră. Prin cazuri de forță majoră se înțeleg evenimente de neprevăzut și de neînălăturat și care nu au putut fi evitate, apărute după semnarea prezentului contract (război, inundații, cutremure, incendii, catastrofe și alte cazuri similare independente de voința părților).

ART. VII SOLUȚIONAREA LITIGIILOR

Eventualele litigii născute ca urmare a nerespectării clauzelor contractuale vor fi soluționate pe cale amiabilă. În caz contrar părțile se vor adresa Comisiei de Arbitraj de pe lângă Camera de Comerț și Industrie a României.

Încheiat azi ...3.I.1998... în două exemplare, câte unul pentru fiecare parte.

SEMNĂTURA

SEMNĂTURA

CONTRACT DE VÂNZARE-CUMPĂRARE CU PLATA ÎN RATE

I. PĂRȚILE CONTRACTANTE

Societatea "Autotur" SRL, persoană juridică română cu sediul în București, str. Toamnei nr. 210, sector 2, înmatriculată la Registrul Comerțului București sub nr. J40/21541/1992, reprezentată legal prin Rădulescu Traian în calitate de director, menționată mai jos VÂNZĂTOR și

Societatea "Realtrans" SRL persoană juridică română cu sediul în București, str. Alexandriei nr. 10, sector 5, înmatriculată la Registrul Comerțului București sub nr. J40/612604/1996, reprezentată legal prin Buliga Ion în calitate de administrator, menționată mai jos CUMPĂRĂTOR, a intervenit următorul contract:

II. OBIECTUL CONTRACTULUI

Obiectul prezentului contract constă în vânzarea-cumpărarea cu plata în rate a 3 autoturisme, având marca, tipul, seria șasiu, seria motor specificate mai jos:

Model / tip	Cielo GLE-AC
Culoare	Verde Canterbury
Seria șasiu	KLATF 199/ATD 007252; KLATG 200/ATE 007253; KLATH 201/ATF 007254;
Seria motor	411125; 411126; 411127;
Serie C.I.	B756941; B756942; B756943;
Cantitate	3 bucăți

III. REZERVE DE PROPRIETATE

VÂNZĂTORUL rămâne proprietarul mărfurilor și păstrează toate drepturile asupra lor până la achitarea integrală a prețului convenit.

IV. PREȚ, TERMENE ȘI MODALITĂȚI DE PLATĂ

Părțile convin vânzarea-cumpărarea la un preț de 97.790.000 lei/bucată, cu un avans de 15%, adică 13.918.500 lei/bucată și eşalonarea restului de plată, în sumă de 78.871.500 lei/bucată pe o perioadă de 12 luni. Rezultă o rată lunară de 6.572.625 lei/bucată.

Lunar se va calcula și achita o dobândă simplă la restul de plată de 6%.

Plata se va face în contul VÂNZĂTORULUI nr. 4630125 deschis la Banca Agicolă, SMB, până în ultima zi lucrătoare a fiecărei luni începând cu luna imediat următoare vânzării autoturismelor.

V. OBLIGAȚIILE ȘI DREPTURILE PĂRȚILOR

1. Obligațiile și drepturile vânzătorului

1.1 VÂNZĂTORUL livrează autoturismele la data încheierii contractului, eliberând CUMPĂRĂTORULUI certificatul de garanție și efectuând în prezența acestuia probele de funcționalitate.

1.2 Întocmește factura proforma și înscrie pe ea și pe cărțile de identitate ale autoturismelor, mențiunea "Vândut cu plata în rate. Nu poate fi înstrăinat decât după achitarea integrală."

1.3 La achitarea integrală a prețului convenit emite factura fermă cu întreaga valoare a autoturismelor.

1.4 Emite, în urma achitării integrale a ratelor, un înscris, care să ateste plata integrală și transferul dreptului de proprietate asupra autoturismelor.

1.5 În caz de neplată a unei rate scadente (parțiale sau totale), VÂNZĂTORUL are dreptul de a mări rata scadentă cu o dobândă penalizatoare de 0,4% pentru fiecare zi de întârziere. Urmărirea se va face pe baza prezentului contract, care conform decretului nr. 226/959 are valoarea unui titlu executoriu.

1.6 VÂNZĂTORUL își rezervă dreptul atât la o acțiune reală cât și la acțiune personală, în caz de neplată a ratelor.

2. Obligațiile și drepturile CUMPĂRĂTORULUI

2.1 Cumpărătorul va anunța VÂNZĂTORULUI orice schimbare de domiciliu în termen de trei zile de la data când a intervenit schimbarea, comunicând în scris noul domiciliu (sediul). În caz contrar este pasibil de sancțiunile prevăzute de lege.

2.2 CUMPĂRĂTORUL acceptă și acordă în mod necondiționat garanții VÂNZĂTORULUI pentru riscul de neplată a ratelor, prin prezentarea asigurării creditului de către o agenție de asigurări sau scrisoare de garanție bancară, în favoarea VÂNZĂTORULUI, valabilă pe toată perioada achitării

ratelor, document ce va fi prezentat la VÂNZĂTOR în original, înainte de livrarea autoturismelor.

Dacă la un moment dat contravaloarea scrisorii de garanție, nu mai acoperă creditul acordat, CUMPĂRĂTORUL va emite scrisori de garanție bancară suplimentare; în caz contrar, VÂNZĂTORUL va executa scrisoarea de garanție bancară existentă pentru recuperarea creditului.

2.3 CUMPĂRĂTORUL se obligă să nu cedeze sau să nu înstrăineze, nici proprietatea, nici folosința autoturismelor și/sau accesoriilor, prin nici un act juridic cu titlu gratuit sau oneros, înainte de a fi plătit integral contravaloarea lor.

2.4 CUMPĂRĂTORUL consimte ca în caz de neplată a ratelor scadente, să se rezilieze contractul și ca urmare să piardă avansul și ratele achitate până la acea dată.

Toate cheltuielile de orice natură privind urmărirea și executarea în caz de neplată vor fi în sarcina CUMPĂRĂTORULUI.

2.5 CUMPĂRĂTORUL declară că a cumpărat cu plata în rate și a primit autoturismele descrise în prezentul contract, în condițiile specificate mai sus, pe care le acceptă și se obligă a le respecta întocmai.

VI. MODIFICAREA CONTRACTULUI

Orice modificare a clauzelor contractuale se va face doar cu acordul expres al celor două părți.

VII. LITIGII

Orice litigiu apărut între cele două părți se va rezolva pe cale amiabilă, iar în caz contrar de către instanțele judecătorești competente.

Pentru opozabilitate față de terți, prezentul contract va primi dată certă prin autentificarea sa la notariat.

Prezentul contract de vânzare-cumpărare a fost încheiat în trei exemplare, din care două pentru părți și unul pentru arhiva notarului.

Se decupează de pe exemplarul nr. 2 din Contractul de vânzare-cumpărare și se predă Cumpărătorului în momentul vânzării

Acest talon va fi prezentat de CUMPĂRĂTOR, în momentul plății lunare, la ghișeul filialelor BCR din țară, care efectuează încasările ratelor în contul "Autotur" S.R.L.	Nume Client: REALTRANS Număr contract: 000886 Rată lunară: 6.572.625 lei × 3 Cont: 46301251 Deschis la: Banca Agricolă SMB
---	--

CONTRACT DE CONSIGNAȚIE

I. PĂRȚILE CONTRACTANTE

S.C. S.R.L., persoană juridică română
cu sediul în București, str., bl., sc.,
et., apt., sector ..., înmatriculată la Registrul Comerțului București sub
nr. J40/..../199..., reprezentată legal prin în calitate de,
menționată mai jos **CONSIGNANT**
și

S.C. S.R.L., persoană juridică română
cu sediul în București, str., bl., sc.,
et., apt., sector ..., înmatriculată la Registrul Comerțului București sub
nr. J40/..../199..., reprezentată legal prin în calitate de,
menționată mai jos **CONSIGNATAR**,

Au convenit să încheie prezentul contract în baza dispozițiilor Legii nr.
178/1934 pentru reglementarea Contractului de Consignație.

II. OBIECTUL CONTRACTULUI

Obiectul prezentului contract constă în încheierea de către
CONSIGNATAR cu terții a unor contracte de vânzare-cumpărare pentru
vânzarea unor mărfuri ale **CONSIGNANTULUI**. Mărfurile vor fi predate
CONSIGNATARULUI treptat prin note de predare-primire succesive, emise pe
temeiul contractului.

III. REZERVE DE PROPRIETATE

CONSIGNANTUL rămâne proprietarul mărfurilor încredințate spre
vânzare **CONSIGNATARULUI** și păstrează toate drepturile asupra acestor
mărfuri, putând dispune oricând de ele după expirarea termenului contractual.
Totuși **CONSIGNANTUL** va putea relua și ridica oricând toate sau parte din
mărfurile încredințate, fără necesitatea unui preaviz, pe cale de ordonanță
președințială.

IV. TERMENE DE PLATĂ ȘI MODALITĂȚI DE PLATĂ

CONSIGNATARUL va remite **CONSIGNANTULUI** în termen de 14 zile
de la fiecare primire de mărfuri pe bază de note succesive, prețul tuturor
mărfurilor vândute în perioada respectivă.

V. OBLIGAȚIILE PĂRȚILOR

1. Obligațiile CONSIGNANTULUI

1.1 CONSIGNANTUL este obligat să predea CONSIGNATARULUI mărfurile ce urmează a fi vândute, treptat prin note de predare-primire succesive, emise pe temeiul contractului. CONSIGNANTUL își rezervă dreptul de a controla și verifica oricând mărfurile încredințate, putând proceda la inventarierea lor.

1.2 CONSIGNANTUL se obligă la plata remunerației cuvenite CONSIGNATARULUI și anume (se stabilește forfetar = o sumă fixă ori procentual = în raport cu prețul mărfii).

1.3 CONSIGNANTUL se obligă să restituie cheltuielile făcute de CONSIGNATAR cu îndeplinirea însărcinării primite, prin aceste cheltuieli înțelegându-se sumele de bani avansate pentru conservarea și desfacerea mărfurilor predate în consignație.

2. Obligațiile CONSIGNATARULUI

2.1 CONSIGNATARUL se obligă să ia toate măsurile unui bun comerciant pentru conservarea mărfurilor încredințate, răspunzând pentru lipsa, pierderea ori deteriorarea acestora, provenite din culpa sa ori a prepușilor săi.

În acest scop, CONSIGNATARUL va păstra mărfurile primite în ambalajele lor originale, păstrând intacte etichetele, mărcile și orice alte semne exterioare aplicate de CONSIGNANT în vederea identificării lor.

2.2 CONSIGNATARUL se obligă să comunice CONSIGNANTULUI în termen de 48 de ore de la primire locul de depozitare a mărfurilor și orice mutare a lor.

2.3 CONSIGNATARUL va comunica în scris viciile aparente sau ascunse ale mărfurilor, în caz contrar prezumându-se că ele au fost primite în consignație în bună stare.

2.4 CONSIGNATARUL se obligă să asigure mărfurile încredințate la o societate de asigurare stabilită în comun cu CONSIGNANTUL, la o valoare egală cu prețul mărfurilor prevăzut în notele de predare și cu acoperirea tuturor riscurilor.

2.5 CONSIGNATARUL va putea vinde mărfurile primite în consignație la prețul stabilit prin notele ori facturile emise în temeiul contractului. În mod expres se specifică faptul că vânzarea mărfurilor se poate face numai contra numerar, iar vânzarea mărfurilor pe credit este interzisă.

2.6 CONSIGNATARUL va ține un registru special în care se vor consemna operațiunile referitoare la mărfurile încredințate în consignație și se obligă să-l prezinte la cererea CONSIGNANTULUI.

Mărfurile nevândute în cadrul termenului contractual vor fi restituite **CONSIGNANTULUI**, neexistând dreptul de retenție asupra mărfurilor încredințate în consignație sau asupra sumelor rezultate din vânzarea acestor mărfuri.

VI. TERMENUL CONTRACTULUI

Prezentul contract se încheie pentru o perioadă de un an, începând să-și producă efectele de la data semnării lui. El este valabil pe perioada stipulată până când:

- a) perioada contractuală expiră și nu este reînnoită cu cel puțin o lună înaintea expirării;
- b) una din părți reziliază contractul, cu efect imediat, din cauza încălcării de către cealaltă parte a vreuneia din prevederile prezentului contract;
- c) intervine dizolvarea, lichidarea, falimentul **CONSIGNANTULUI** ori **CONSIGNATARULUI** ori pierderea, sub orice formă, de către asociații **CONSIGNANTULUI** ori **CONSIGNATARULUI** a acestei calități.

VII. LITIGII

Orice litigiu izvorât din neexecutarea ori executarea necorespunzătoare a prezentului contract va fi rezolvat pe cale amiabilă. În caz contrar, părțile convin de comun acord ca, competența de judecată să revină instanței în a cărei rază teritorială își are sediul **CONSIGNANTUL**.

VIII. CLAUZE SPECIALE

1. Pe perioada derulării prezentului contract, **CONSIGNATARUL** nu va accepta vânzarea, în regim de consignație, de mărfuri de tipul celor predate în temeiul prezentului contract de către terțe persoane fizice sau juridice.

2. Modificarea unilaterală a clauzelor contractuale este interzisă sub sancțiunea de daune.

3. Prezentul contract constituie titlu executoriu pentru preț și despăgubiri.

Prezentul contract de consignație a fost încheiat și semnat astăzi în două exemplare, câte unul pentru fiecare parte.

CONSIGNANT

S.C.

prin reprezentant

CONSIGNATAR

S.C.

prin reprezentant

Capitolul 5

Partea 1 - ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII PRODUȚIEI LABORATOARELOR DE COFETĂRIE ȘI PATISERIE

5.1 Structuri de prețuri și documente specifice producției laboratoarelor

Spre deosebire de celelalte unități din sfera comerțului al căror obiect de activitate îl constituie circulația mărfurilor, laboratoarelor de cofetărie și patiserie le este specifică producția.

Pot exista **laboratoare centrale** care vând produsele finite obținute întreprinderilor terțe sau **laboratoare care funcționează pe lângă cofetării și patiserii**, dar au gestiune separată de acestea și le transferă produsele finite în vederea vânzării consumatorilor finali.

Laboratoarele centrale pot dispune de magazii de materii prime.

Structurile de prețuri specifice produselor de cofetărie și patiserie cuprind:

a) **Prețul de cumpărare al materiilor prime** cuprinse în produsul fabricat, denumit și "**preț de materie primă**". Acesta este un preț antecalculat pe fiecare fel de produs finit (sortiment de prăjitură sau produs de patiserie) pe baza normelor de consum ale materiilor prime prevăzute în rețeta de fabricație.

Calculul prețului de materie primă se face, de regulă, pentru 100 bucăți. De exemplu, pentru prăjitura "X" prețul de materie primă se calculează astfel:

Nr. crt.	Felul materiei prime conform rețetei	U/M	Norma de consum	P/U	Preț de materie primă al produsului finit (lei)
1.	Făină	kg.	5	600	3.000
2.	Unt	kg.	1	4.000	4.000
3.	Ouă	buc.	20	50	1.000
4.	Zahăr	kg.	2	750	1.500
5.	Brânză de vaci	kg.	2,5	800	2.000
Total					11.500

Preț de materie primă unitar 115 lei/buc.

Prețurile de materie primă se recalculează ori de câte ori se produc modificări în structura sortimentelor de materii prime (de exemplu, se înlocuiește untul cu margarina), în normele de consum sau în cuantumul prețurilor de cumpărare.

b) **Prețul de vânzare al laboratorului** calculat prin adăugarea la prețul de materie primă, a marjei comerciale, proprie laboratorului.

c) **Prețul de vânzare al produsului finit prin unități de desfacere** (cofetării sau patiserii) și prețul de vânzare al produsului prin unități mixte (restaurante) sau alte unități de desfacere (bufete, ceainării etc.). Aceste prețuri se calculează adăugând la prețul de vânzare al laboratorului marja specifică unității prin care se vinde produsul. De remarcat faptul că aceste prețuri nu se deosebesc prin structură, ci doar prin mărimea lor.

Documentele specifice activității laboratorului de cofetărie și patiserie se diferențiază pe faze ale acestei activități: de aprovizionare cu materii prime, producție și desfacere.

Deoarece **aprovizionarea** cunoaște aceleași forme cu cele practicate de unitățile mixte și de desfacere, vom întâlni aceleași documente:

a) Factura și Nota de recepție și constatare de diferențe pentru aprovizionarea pe răspunderea furnizorului, cu delegatul său sau cu delegatul laboratorului;

b) Nota de predare-transfer-restituire la aprovizionarea prin intermediul depozitelor de repartizare;

c) Borderoul de achiziții urmat de Nota de recepție pentru aprovizionarea de pe piața agroalimentară.

Materiile prime pot intra direct în laborator sau prin intermediul magaziiilor de materii prime. În cel de al doilea caz aprovizionarea este urmată de eliberarea materiilor prime spre consum.

În faza de producție se înregistrează cheltuielile de fabricație ale laboratorului.

Cheltuielile cu materiile prime se înregistrează pe baza normelor de consum din rețetele de fabricație, corespunzător producției realizate. În acest scop se ponderează cantitatea de produse finite obținută, consemnată în Notele de predare-transfer-restituire și Facturi cu prețul de materie primă antecalculat pentru fiecare produs (se consideră că laboratorul nu are producție neterminată sau stocată datorită gradului de perisabilitate ridicat al produselor de cofetărie și patiserie).

Revenind la exemplul dat, prețul de materie primă pentru prăjitura "X" este de 115 lei/buc. Presupunând că laboratorul a obținut 10.000 bucăți prăjituri, rezultă consumul de materii prime conform normelor, în valoare de 1.150.000 lei (10.000 buc. $\times$ 115 lei).

Pornind de la ideea respectării normelor de consum ale materiilor prime conform rețetelor de fabricație, gestiunea laboratorului se descarcă cu suma reieșită din calcul.

Alte documente folosite în activitatea de producție propriu-zisă sunt: Statul de salarii, Bonurile de consum de materiale, Situația de calcul a amortizării mijloacelor fixe, Facturi pentru servicii prestate de terți etc.

În faza de desfacere a produselor finite apar documente corespunzătoare destinației produselor și anume:

- Nota de predare-restituire pentru transferul produselor către unități proprii (cofetării, patiserii, bufete etc.);
- Facturi pentru vânzarea produselor către terți;
- Avize de însoțire pentru produsele transferate sectorului administrativ pentru protocol etc.

Pe baza documentelor primare menționate se întocmește "**Centralizatorul produselor finite livrate de laborator**". Acesta servește înregistrării consumului de materii prime în contabilitate. Particularitatea sa constă în faptul că produsele vândute sau transferate sunt evaluate la:

- preț de materie primă necesar înregistrării consumului de materii prime;
- preț de vânzare al laboratorului la care se înregistrează venitul din vânzare;
- preț de vânzare al unității primitoare, la care se înregistrează intrarea mărfii în caz de transfer (dacă evaluarea mărfii se face pentru unitate la preț de vânzare).

În cadrul laboratorului **evidența operativă** se realizează pe de o parte pentru materia primă, iar pe de altă parte pentru produsele finite planificate a se fabrica și realizate.

Cantitățile de produse planificate și fabricate se evidențiază cu ajutorul "**Planului de producție al laboratorului**". Se întocmește zilnic de gestionarul laboratorului și cuprinde cantitatea de produse planificată, cantitatea fabricată și eventual cea rămasă în stoc.

Consumul de materii prime se urmărește operativ cu ajutorul "Centralizatorului de produse finite realizate", a "Situăției privind consumul pentru producția realizată" și a "Situăției comparative a consumurilor normate și efective".

Contabilitatea laboratoarelor de cofetărie și patiserie se organizează distinct în funcție de statutul juridic al acestora. Astfel, pentru laboratoarele centrale, cu personalitate juridică urmărirea gestiunii laboratorului se poate realiza cu ajutorul contabilității financiare. Dacă se dorește cunoașterea costului efectiv pe laborator (sortimente de prăjituri, bomboane, produse de patiserie etc.) se organizează contabilitatea de gestiune internă.

5.2. Contabilitatea financiară la laboratoarele de cofetărie și patiserie

Gestiunea laboratoarelor organizate pe lângă cofetării și patiserii se urmărește numai cu ajutorul contabilității analitice.

Înainte de a prezenta conturile folosite este necesară argumentarea deciziilor în folosirea sau nefolosirea unor conturi.

Astfel, este necesară utilizarea contului 300 "Materii prime", indiferent dacă laboratorul dispune sau nu de magazii pentru materii prime.

Pentru a reflecta stocul și mișcarea materiilor prime din gestiunea laboratorului, este necesară dezvoltarea sa analitică după metoda cantitativ-valorică, la preț de cumpărare, pe fiecare gestiune a laboratorului.

Alegerea prețului de cumpărare în înregistrarea materiilor prime se justifică prin necesitatea înregistrării cheltuielilor cu materiile prime pe baza normelor de consum, prin ponderarea cantității de produse finite obținută cu prețul de materie primă antecalculat (prețul de cumpărare al materiei prime conform rețetei de fabricație).

Deoarece utilizarea unor conturi are caracter formal se poate renunța la folosirea lor. Astfel, contul 345 "Produse finite" nu reflectă, de regulă, gestiuni reale, produsele de cofetărie și patiserie fiind livrate direct din laborator, în stare proaspătă. De asemenea, contul "Venituri din producția stocată" nu-și justifică utilizarea tot din considerentul circulației rapide a produselor. Gradul sporit de perisabilitate nu permite stocarea lor.

Ca urmare, în **contabilitatea financiară** este necesară utilizarea, în principal, a următoarelor conturi: 300 "Materii prime", 308 "Diferențe de preț la materii prime și materiale", 600 "Cheltuieli cu materii prime", 701 "Venituri din vânzarea produselor finite" și conturile specifice înregistrării celorlalte cheltuieli (salarii, asigurări și protecție socială, servicii prestate de terți etc.).

Contul 300 "Materii prime" este un cont de stocuri, cu funcție contabilă de activ.

Se debitează cu intrările de materii prime la preț de cumpărare. Se creditează cu prețul de cumpărare al materiilor prime incluse în cheltuielile exercițiului. Soldul final debitor reflectă stocul de materii prime la preț de înregistrare.

Contul 308 "Diferențe de preț la materii prime și materiale" este un cont de activ, rectificativ al valorii de înregistrare al materiilor prime.

În debit înregistrează diferențele dintre costul de achiziție și prețul de cumpărare, aferente materiilor prime intrate în gestiune, iar în credit diferențele aferente materiilor prime incluse în cheltuielile exercițiului.

Soldul debitor reflectă diferențele aferente materiilor prime aflate în stoc.

Contul 600 "Cheltuieli cu materiile prime" înregistrează consumul normat de materii prime, aferent produselor finite fabricate.

Este un cont de activ și se debitează în cursul perioadei cu valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime incluse în cheltuielile exercițiului. La sfârșitul perioadei, se debitează cu diferențele de preț aferente materiilor prime incluse în cheltuieli. Se creditează la închiderea exercițiului cu repartizarea cheltuielilor cu materii prime asupra rezultatului financiar.

Contul 701 "Venituri din vânzarea produselor finite", cont de venituri cu funcție de pasiv, se creditează cu prețul de vânzare al produselor finite vândute sau transferate altor unități. Se debitează, la închiderea exercițiului cu transferul sumei totale a veniturilor din vânzare asupra rezultatului financiar.

5.3. Contabilitatea de gestiune internă la laboratoarele de cofetărie și patiserie

În **contabilitatea de gestiune internă** se recomandă folosirea următoarelor conturi pentru controlul gestiunii laboratoarelor de cofetărie și patiserie.

Contul 901 "Decontări interne privind cheltuielile" ține evidența decontărilor interne privind cheltuielile directe ale laboratorului (identificabile pe sortiment de produse: materiile prime), comune acestuia (salarii, asigurări sociale, protecție socială, servicii prestate de terți etc.) și generale ale unității.

Este un cont de pasiv.

Se creditează în cursul și la sfârșitul lunii cu cheltuielile ocazionate de procesul de producție, prin debitul conturilor: 921 "Cheltuieli ale activității de bază", 923 "Cheltuieli comune ale laboratorului" și 924 "Cheltuieli generale ale unității". Se debitează la sfârșitul lunii prin creditul conturilor 931 "Costul producției obținute" și 903 "Decontări interne privind diferențele de preț".

Contul 902 "Decontări interne privind producția obținută" reflectă decontările interne privind producția obținută în cursul lunii, la preț de vânzare. Este un cont bifuncțional.

Se creditează în cursul lunii cu prețul de vânzare al producției obținute prin debitul contului 931, iar la sfârșitul lunii cu diferențele între prețul de vânzare și costul efectiv, aferente producției obținute, în roșu sau în negru prin debitul contului 903 "Diferențe de preț".

Se debitează la sfârșitul lunii cu costul efectiv al producției obținute prin creditul contului 921 "Cheltuieli ale activității de bază".

Contul 903 "Decontări interne privind diferențele de preț" înregistrează diferențele de preț calculate la sfârșitul lunii, între costul efectiv al producției obținute și prețul de vânzare al acesteia. Este un cont de activ. Se debitează la sfârșitul lunii prin creditul contului 902 "Decontări interne privind producția obținută" și se creditează prin debitul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile".

Conturile: 921 "Cheltuielile activității de bază", 923 "Cheltuieli comune secției" și 924 "Cheltuieli generale ale unității" sunt conturi de calculație, de activ.

Contul 921 "Cheltuielile activității de bază" se debitează în cursul lunii, prin creditul contului 901 pentru reflectarea cheltuielilor directe, iar la sfârșitul lunii, prin creditul conturilor 923 și 924 cu repartizarea cheltuielilor indirecte (comune laboratorului și generale ale unității).

Repartizarea se face pe baza unui coeficient calculat conform relației:

$$K_{923,924} = \frac{\text{Cheltuieli de repartizat (Debit cont 923 sau 924)}}{\text{Total bază de repartizare}}$$

Baza de repartizare o constituie materia primă pentru cheltuielile comune laboratorului și total cheltuieli directe pentru cheltuielile generale ale unității.

Coeficientul astfel calculat se înmulțește cu baza de repartizare parțială (corespunzătoare produsului).

Dacă laboratorul este organizat pe lângă o cofetărie și/sau patiserie se procedează mai întâi la repartizarea cheltuielilor generale ale întreprinderii pe fiecare sector de activitate, iar apoi a cheltuielilor comune laboratorului asupra producției sale de bază. În acest caz repartizarea cheltuielilor generale se face folosind ca bază de repartizare salariile fiecărei unități (laborator, cofetărie, patiserie etc.), urmând repartizarea cheltuielilor comune pe baza materiilor prime.

Contul 921 se creditează la sfârșitul lunii cu costul efectiv al produselor obținute prin debitul contului 902 "Decontări interne privind producția obținută".

Conturile 923 "Cheltuieli comune laboratorului" și 924 "Cheltuieli generale ale unității" reflectă cheltuielile indirecte ale laboratorului (care nu se identifică pe sortiment de produs) și respectiv pe cele ocazionate de administrarea și conducerea laboratorului sau a întregii întreprinderi. Sunt conturi de activ.

Se debitează în cursul lunii prin creditul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile" și se creditează la sfârșitul lunii cu repartizarea cheltuielilor reflectate asupra producției de bază prin debitul contului 921 "Cheltuielile activității de bază".

Contul 931 "Costul producției obținute" ține evidența produselor fabricate, destinate vânzării sau transferului către unitățile proprii. Este un cont de activ. Se debitează, în cursul lunii, prin creditul contului 902 "Decontări interne privind producția obținută" și se creditează, la sfârșitul lunii, prin debitul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile".

5.4. Aplicație practică reflectată în contabilitatea organizată în dublu circuit

Presupunând funcționarea unui laborator central cu personalitate juridică și care dispune de gestiune de materii prime, principalele operații ale activității acestuia se reflectă în contabilitate astfel:

I. În contabilitatea financiară

1. Aprovizionarea magaziei laboratorului de la un angrosist cu diverse materii prime (zahăr, unt, făină etc.) în valoare de 400.000 lei preț de cumpărare, TVA 72.000 lei.

	%	= 401 "Furnizori"	472.000
300	"Materii prime/analitic magazie"		400.000
4426	"TVA deductibilă"		72.000

2. Transfer de materie primă din magazia laboratorului în laborator în valoare de 200.000 lei;

300 "Materii prime/analitic laborator"	=	300 "Materii prime/analitic magazie"	200.000
--	---	--------------------------------------	---------

3. Aprovizionarea directă a laboratorului cu materii prime în sumă de 2.000.000 lei, TVA 360.000 lei, cu plata imediată.

	%	= 5311 "Casa"	2.360.000
300	"Materii prime/analitic laborator"		2.000.000
4426	"TVA deductibilă"		360.000

4. Înregistrarea consumului de materii prime, presupunând că în cadrul laboratorului s-au obținut, conform Centralizatorului produselor livrate:

- prăjitura "X" 10.000 bucăți la preț de materie primă de 115 lei/bucată, și
- prăjitura "Y" 6.000 bucăți la preț de materie primă de 150 lei/bucată,

prăjitura "X"	10.000 buc. × 115 lei/buc.	=	1.150.000 lei
prăjitura "Y"	6.000 buc. × 150 lei/buc.	=	900.000 lei
TOTAL		=	2.050.000 lei

600 "Cheltuieli cu materiile prime"	=	300 "Materii prime/analitic laborator"	2.050.000
-------------------------------------	---	--	-----------

5. Înregistrarea salariilor cuvenite personalului unității: 200.000 lei, CAS 25%, ajutor de șomaj 5%,

a) înregistrarea salariilor:

600 "Cheltuieli cu salariile personalului"	=	421 "Personal-remunerații datorate"	200.000
--	---	-------------------------------------	---------

b) înregistrarea contribuției la asigurările sociale,

$$200.000 \times 25\% = 50.000 \text{ lei}$$

6451 "Cheltuieli cu contribuția unității la asigurările sociale"	=	4311 "Contribuția unității la asigurările sociale"	50.000
--	---	--	--------

c) înregistrarea contribuției la protecția socială

$$200.000 \times 5\% = 10.000 \text{ lei}$$

6452 "Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj"	=	4371 "Contribuția unității la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj"	10.000
---	---	---	--------

6. Înregistrarea consumului de materiale auxiliare: 31.000 lei,

6011 "Cheltuieli cu materiale auxiliare"	=	3011 "Materiale auxiliare"	31.000
--	---	----------------------------	--------

7. Înregistrarea amortizării lunare a mijloacelor fixe: 33.000 lei,

681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele"	=	281 "Amortizări privind imobilizările corporale"	33.000
--	---	--	--------

8. Înregistrarea facturilor de la terți pentru servicii prestate de ei: 96.000 lei,

62 "Cheltuieli cu servicii prestate de terți"	=	401 "Furnizori"	96.000
---	---	-----------------	--------

9. Vânzarea de produse finite terților pe baza facturilor care cuprind:

Nr. crt.	Specificația	U/M	Cantitate	Pv/U	Valoarea fără TVA	TVA
1.	Prăjitura "X"	buc.	10.000	144	1.440.000	259.200
2.	Prăjitura "Y"	buc.	6.000	180	1.080.000	194.400
TOTAL					2.520.000	453.600
TOTAL GENERAL					2.973.600	

411 "Clienți" =	%	2.973.600
701 "Venituri din vânzarea produselor finite"		2.520.000
4427 "TVA colectată"		453.600

10. Transferul veniturilor, la închiderea exercițiului asupra rezultatului financiar,

701 "Venituri din vânzarea produselor finite"	=	121 "Profit și pierdere"	2.520.000
---	---	--------------------------	-----------

11. Repartizarea cheltuielilor, la închiderea exercițiului, asupra rezultatului financiar:

121 "Profit și pierdere"	=	%	2.470.000
600	"Cheltuieli cu materiile prime"		2.050.000
641	"Cheltuieli cu salariile"		200.000
6451	"Cheltuieli cu CAS"		50.000
6452	"Cheltuieli cu protecția socială"		10.000
6011	"Cheltuieli cu materiale auxiliare"		31.000
681	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea și provizioanele"		33.000
62	"Cheltuieli cu servicii prestate de terți"		96.000

În urma acestor operații rezultă că laboratorul a obținut un profit de
 $2.520.000 \text{ lei} - 2.470.000 \text{ lei} = 50.000 \text{ lei}$

II. În contabilitatea de gestiune internă

Se cunoaște că pentru fabricarea celor două sortimente de prăjituri s-au efectuat următoarele cheltuieli:

	Prăjitura "X"	Prăjitura "Y"
* consum de materii prime	10.000 buc. × 115 lei/buc. = 1.150.000 lei	6.000 buc. × 150 lei/buc. = 900.000 lei
* cheltuieli indirecte	Comune laboratorului	Generale ale unității
• materiale auxiliare	21.000	10.000
• salarii	180.000	20.000
• CAS	45.000	5.000
• ajutor de șomaj	9.000	1.000
• servicii terți	80.000	16.000
• amortizarea mijloacelor fixe	25.000	8.000
Total	360.000	60.000

1. Înregistrarea cheltuielilor reflectate cu materia primă:

921 "Cheltuielile activității de bază /analitic"	= 901 "Decontări interne privind cheltuielile"/ analitic: materii prime	2.050.000 1.150.000 900.000
• produs "X"		
• produs "Y"		

2. Înregistrarea cheltuielilor comune laboratorului:

923 "Cheltuieli comune laboratorului"	= 901 "Decontări interne privind cheltuielile"/analitic:	360.000
• materiale		21.000
• salarii		180.000
• CAS		45.000
• ajutor de șomaj		9.000
• servicii terți		80.000
• amortizare MF		25.000

3. Înregistrarea cheltuielilor generale ale unității:

924 "Cheltuieli generale ale unității"	=	901 "Decontări interne privind cheltuielile"/analitic:	60.000
		• materiale	10.000
		• salarii	20.000
		• CAS	5.000
		• ajutor de șomaj	1.000
		• servicii terți	16.000
		• amortizare MF	8.000

4. Repartizarea cheltuielilor generale asupra cheltuielilor laboratorului:

923 "Cheltuieli comune laboratorului"	=	924 "Cheltuieli generale ale unității"	60.000
---------------------------------------	---	--	--------

5. Repartizarea cheltuielilor comune laboratorului asupra producției de bază,

$$K_{923} = \frac{360.000 + 60.000}{1.150.000 + 900.000} \times 100 = \frac{420.000}{2.050.000} = 20,488\%$$

$$\text{prăjitură "X"} \quad 1.150.000 \times 20,488\% = 235.610$$

$$\text{prăjitură "Y"} \quad 900.000 \times 20,488\% = 184.390$$

$$\text{TOTAL} \quad = 420.000$$

921 "Cheltuielile producției de bază"/analitic	=	923 "Cheltuieli comune secției"	420.000
• prăjitura "X"			235.610
• prăjitura "Y"			184.390

6. Înregistrarea producției obținute la preț de vânzare:

$$\text{prăjitura "X"} \quad 10.000 \times 144 = 1.440.000$$

$$\text{prăjitura "Y"} \quad 6.000 \times 180 = 1.080.000$$

$$\text{TOTAL} \quad = 2.520.000$$

931 "Costul producției obținute" / analitic	=	902 "Decontări interne privind producția obținută"	2.520.000
• prăjitura "X"			1.440.000
• prăjitura "Y"			1.080.000

7. Înregistrarea costului efectiv pentru producția obținută:

902 "Decontări interne privind producția obținută" / analitic	=	921 "Cheltuielile producției de bază" / analitic	2.470.000
• prăjitura "X"		• prăjitura "X"	1.385.610
• prăjitura "Y"		• prăjitura "Y"	1.084.390

8. Înregistrarea diferențelor între prețul de vânzare și costul efectiv al producției obținute:

903 "Decontări interne privind diferențele de preț"	=	902 "Decontări interne privind producția obținută"	50.000
• prăjitura "X"		• prăjitura "X"	54.390
• prăjitura "Y"		• prăjitura "Y"	4.390

9. Închiderea conturilor:

901 "Decontări interne privind cheltuielile"	=	%	2.470.000
		931 "Costul producției obținute"	2.520.000
		903 "Decontări interne privind diferențele"	50.000

În conturi situația se prezintă astfel:

D			901 "Decontări interne privind cheltuielile"			C		
9)	931	2.520.000	1)	921	2.050.000			
9)	903	50.000	2)	923	360.000			
			3)	924	60.000			
RD			2.470.000			RC		
						2.470.000		

D			902 "Decontări interne privind producția obținută"			C		
7)	921	2.470.000	6)	931	2.520.000			
			8)	903	50.000			
RD			2.470.000			RC		
						2.470.000		

D			903 "Decontări interne privind diferențele de preț"			C		
8)	902	50.000	9)	901	50.000			
RD			50.000			RC		
						50.000		

D			921 "Cheltuielile producției de bază" analitic prăjitura "X"			C		
1)	901	1.150.000	7)	902	1.385.610			
5)	923	235.610						
RD			1.385.610			RC		
						1.385.610		

D			921 "Cheltuielile producției de bază" analitic prăjitura "Y"			C		
1)	901	900.000	7)	902	1.084.390			
5)	923	184.300						
RD			1.084.390			RC		
						1.084.390		

D	923 "Cheltuieli comune laboratorului"				C
2)	901	360.000	7)	921	420.000
4)	924	60.000			
RD		420.000	RC		420.000

D	924 "Cheltuieli generale ale unității"				C
3)	901	60.000	4)	923	60.000
RD		60.000	RC		60.000

D	931 "Costul producției obținute"				C
6)	902	2.520.000	9)	901	2.520.000
RD		2.520.000	RC		2.520.000

Din contabilitatea de gestiune internă rezultă:

- * nu este rentabilă fabricarea prăjiturii "Y" în condițiile vânzării la 180 lei/bucată. Laboratorul obține o pierdere de 4.390 lei. Ca urmare, pentru eficientizarea fabricării-vânzării acestui produs se poate interveni prin:
 - majorarea prețului la vânzare;
 - reducerea consumului de materii prime sau folosirea de înlocuitori ai acestora.
- * din producția prăjiturii "X" rezultă un profit de 54 lei/bucată, din care se acoperă și pierderea la cel de al doilea produs, rămânând un profit de 50 lei/bucată.

Printr-o analiză mai amănunțită se poate calcula influența creșterii producției asupra rezultatului financiar.

Contabilitatea de gestiune internă permite întocmirea bugetelor de venituri și cheltuieli și urmărirea execuției lor.

În același fel se poate contabiliza activitatea unei carmangerii, a unei unități de obținere a înghețatei, de preparare și desfacere a sandwich-urilor etc.

Partea a doua - Teste grilă și întrebări

Teste grilă

1. Care din următoarele afirmații nu este corectă?
 - a) Prețul de materie primă este un preț antecalculat.
 - b) Prețul de materie primă se determină pe baza normelor de consum prevăzute în rețeta de fabricație.
 - c) Prețurile de materie primă sunt fixe.
 - d) Prețurile de materie primă se recalculează.
2. Evidența operativă a laboratorului se organizează pentru:
 - a) materii prime;
 - b) produse finite;
 - c) consumul forței de muncă;
 - d) materii prime și produse finite.
3. Producția planificată și fabricată se evidențiază cu ajutorul:
 - a) planului de producție al laboratorului;
 - b) centralizatorului de produse finite realizate;
 - c) situației privind consumurile pentru producția realizată;
 - d) situației comparative a consumurilor normate și efective.
4. Gestiunea laboratoarelor de cofetărie și patiserie se urmărește cu ajutorul:
 - a) contabilității financiare;
 - b) contabilității analitice;
 - c) evidenței operative;
 - d) contabilității financiare și analitice.

5. Alegerea prețului de cumpărare în înregistrarea materiilor prime se justifică prin:

- a) înregistrarea cheltuielilor efective cu materia primă;
- b) înregistrarea cheltuielilor cu materiile prime pe baza normelor de consum;
- c) înregistrarea unei fluctuații permanente în nivelul prețurilor;
- d) constanța prețurilor de cumpărare.

6. Contul 345 "Produse finite" nu se utilizează în contabilitatea laboratoarelor pentru că:

- a) produsele obținute nu se stochează, se vând rapid, având un grad ridicat de perisabilitate;
- b) produsele finite nu pot fi evaluate;
- c) mărește volumul de muncă în contabilitate;
- d) a fost substituit de contul 371 "Mărfuri";

7. Contabilitatea de gestiune internă a laboratoarelor de cofetărie nu este eficientă și se organizează:

- a) în dublu circuit;
- b) în sistem integrat;
- c) prin evidență operativă;
- d) în dublu circuit și evidență operativă.

8. În contabilitatea de gestiune internă, cheltuielile nu se clasifică după:

- a) legătura lor cu volumul producției;
- b) după componența lor;
- c) după modul de identificare pe purtătorii de costuri;
- d) perioada în care se efectuează și perioada în care se înregistrează în contabilitate.

9. Costul parțial cuprinde:

- a) totalitatea cheltuielilor efectuate pentru fabricarea produsului;
- b) cheltuielile comune mai multor produse;
- c) cheltuielile efectuate exclusiv pentru fabricarea unui produs;
- d) cheltuielile cu caracter fix.

10. Dispuneți de următoarele date: pentru obținerea a 100 de porții din preparatul "X" se consumă materii prime în valoare de 100.000 lei; acestea se desfac prin intermediul unui bufet, cheltuielile directe din distribuție fiind 15.000 lei.

Cheltuielile indirecte sunt de 40.000 lei.

Care este rezultatul exercițiului pentru fabricarea și desfacerea a 500 porții, știind că marja brută asupra costului direct este de 40%?

- a) Profit 230.000 lei;
- b) Profit 200.000 lei;
- c) Profit 70.000 lei;
- d) Pierdere 35.000 lei.

Întrebări

1. Cum se clasifică cheltuielile directe, determinate la nivelul purtătorului de costuri?

2. Cum se calculează prețul de vânzare al produselor fabricate de laboratoarele de cofetărie și patiserie?

3. Cu ce este egal costul produselor de cofetărie și patiserie?

4. Ce cheltuieli încorporează costul direct? Dar cel variabil?

5. Ce cheltuieli nu cuprinde costul direct? Dar cel variabil?

6. Ce concepte de costuri parțiale cunoașteți?

7. Din ce se suportă cheltuielile indirecte la laboratoarele de cofetărie și patiserie?

8. Prin ce se măsoară activitatea de exploatare a unui laborator de cofetărie?

9. Concepeți un model de contabilitate de gestiune internă pentru un laborator de cofetărie.

10. Arătați obiectivele și funcțiile contabilității de gestiune internă.

Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare

Aplicația nr. 1

Se cunosc următoarele date privitoare la activitatea unui laborator central de cofetărie care dispune de o gestiune de materii prime:

Produs	Producție obținută	Preț materie primă	Preț de vânzare
păjitura "A"	9.000 bucăți	1.220 lei/bucată	1.275 lei/bucată
prăjitura "B"	7.000 bucăți	1.250 lei/bucată	1.300 lei/bucată

Cheltuieli indirecte	Comune laboratorului	Generale ale unității
• materiale auxiliare	50.000	15.000
• salarii	240.000	180.000
• CAS 25%		
• ajutor șomaj 5%		
• servicii terți	110.000	15.000
• amortizarea mijloacelor fixe	28.000	6.000

Să se înregistreze în contabilitate în sistem integrat (un singur circuit) toate operațiile economico-financiare efectuate de laborator.

Aplicația nr. 2

Să se înregistreze în contabilitate, în dublu circuit, operațiile economico-financiare rezultate din datele aplicației nr. 1.

Aplicația nr. 3

Cunoscând datele prezentate de aplicația nr. 1 să se înregistreze în contabilitatea financiară toate operațiile economico-financiare și să se conceapă evidența operativă necesară determinării costului pe purtătorii de costuri.

Capitolul 6

Partea 1 - CONTABILITATEA OPERAȚIILOR DE COMERȚ EXTERIOR

6.1. Particularități privind evaluarea mărfurilor

Activitatea de comerț exterior, potrivit art. 3 din Legea nr.1/1971 cuprinde două categorii de operațiuni:

- a) operațiuni comerciale propriu-zise, cum ar fi vânzarea-cumpărarea sau schimbul de mărfuri, vânzarea-cumpărarea de licențe pentru folosirea brevetelor de invenții sau a procedeele tehnologice, prestările de servicii, depozitul, comisionul și, în general, orice acte sau fapte de comerț, și
- b) operațiuni de cooperare economică sau tehnico-științifică, precum și prospectările, ofertele, demersurile, tratativele și înțelegerile privind ambele categorii de operațiuni, care sunt săvârșite în raporturile cu străinătatea.

Corelația național-internațional care determină comerțul exterior, implică două categorii de prețuri:

- prețuri naționale-interne;
- prețuri internaționale-externe;

ca expresie a valorii naționale și respectiv internaționale a mărfurilor.

A. Prețurile interne sunt structurate în:

- a) prețuri interne de export;
- b) prețuri interne de import.

a) **Prețurile interne de export** sunt expresia valorii mărfurilor destinate exportului, formată din:

- prețul producătorilor;
- cheltuieli speciale de export;
- ambalaje speciale-neincluse în prețul mărfurilor;
- cheltuieli de transport până la frontiera română.

b) **Prețurile interne de import** cuantifică cheltuielile efectuate cu importul unor mărfuri și sunt structurate în:

- prețul extern al mărfii;
- cheltuielile de transport pe parcurs extern, până la frontiera română.

Prețul intern de import reprezintă baza de calcul pentru **prețul de livrare** al mărfurilor importate.

Prețul de livrare al mărfurilor importate cuprinde:

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">• prețul intern de import;• taxele vamale, accizele;• TVA-dacă este nerecuperabilă;• comisionul sau marja importatorului. | $\left. \vphantom{\begin{array}{l} \bullet \\ \bullet \\ \bullet \\ \bullet \end{array}} \right\}$ Costul de achiziție
al mărfii importate |
|--|---|

B. Prețurile externe

Sunt prețurile negociate cu partenerii, înscrise în contracte și stabilite în corelație cu natura mărfurilor tranzacționate.

Prețurile externe sunt negociate în anumite **condiții de livrare** prin care se determină locul și momentul în care, odată cu trecerea mărfii de la vânzător la cumpărător, are loc și transferarea cheltuielilor și riscurilor pe care le implică livrarea.

Condițiile de livrare se reglementează în contracte pe baza unor reguli și uzanțe comerciale, cu caracter internațional. În acest sens Camera Internațională de Comerț de la Paris a publicat reguli cu caracter internațional cunoscute sub denumirea de INCOTERMS (International Commercial Terms) încă din 1936, revizuite pe parcurs, ultima ediție datând din 1990.

Regulile INCOTERMS prevăd denumiri standard și abrevieri fiecărei condiții de livrare și cuprind cheltuieli minime și maxime care pot fi suportate de vânzător.

Condițiile de livrare conform INCOTERMS se grupează în patru categorii distincte:

1. Condiția "E" căreia îi corespunde "franco-fabrică" (Ex Works-EXW);
2. Condițiile "F" care presupun livrarea mărfurilor unui căraș stabilit de cumpărător
 - (FCA - Free Carriage - Franco-transport
 - FAS - Free Alongside Ship - Franco de-a lungul vasului
 - FOB - Free on Board - Franco la bord).

3. Condițiile "C", în care vânzătorul trebuie să suporte și transportul, iar în anumite condiții și asigurarea mărfurilor:

(CFR - Cost and Freight - Cost și Navlu;

CIF - Cost Insurance and Freight - Cost, asigurare și navlu;

CPT - Carriage Paid TO - Transport plătit până la ...;

CIP - Carriage and Insurance Paid TO - Transport și asigurări plătite până la ...;)

4. Condițiile "D", conform cărora vânzătorul suportă toate cheltuielile și riscurile aferente transportului mărfurilor până în țara de destinație:

(DAF - Delivered at Frontier - Franco frontieră;

DES - Delivered Ex Ship - Franco navă nedescărcată;

DEQ - Delivered Ex Quay - Franco chei;

DDU - Delivered Duty Unpaid - Franco destinație nevămuit;

DDP - Delivered Duty Paid - Franco destinație plătit).

Dintre condițiile mai frecvent practicate în comerțul exterior românesc se pot desprinde cele din grupele F și C și anume:

- FOB - echivalentă prețului mărfii;
- CFR - echivalentă prețului mărfii și transportului extern;
- CIF - echivalentă prețului mărfii, transportului și asigurării.

Prețul extern stabilit în condiția FOB oscilează în jurul prețului stabilit pe piața caracteristică unde se derulează cel mai mare volum de tranzacții privind o anumită marfă.

6.2. Contabilitatea exportului de mărfuri

6.2.1. Contabilitatea exportului în comision

6.2.1.1. Particularități

a) Realizarea exportului în comision presupune cel puțin patru participanți:

- unitatea producătoare (UP);
- societatea de comerț exterior (comisionarul) SCE;
- unitățile prestatoare de servicii (UPS); (transport, asigurare, verificarea calității, control etc.)
- clientul extern (CE).

În cadrul exportului în comision, societatea de comerț exterior acționează în nume propriu, dar pe contul și riscul unității producătoare percepând de la aceasta **un comision** echivalent cheltuielilor efectuate și profitului scontat.

La baza exportului stau contractele încheiate de SCE cu partenerii interni (unitatea producătoare, unitățile prestatoare de servicii), contracte de prestații sau de comision și cu partenerii externi, contracte internaționale.

Prin contracte se reglementează drepturile și obligațiile partenerilor participanți într-un act de comerț (cantitatea, prețul, condițiile de livrare, termenul de livrare, răspundere, comisioane etc.).

Derularea exportului presupune participarea băncilor partenerilor prin care se efectuează decontările sau chiar a altor comisionari externi.

b) Cheltuielile și veniturile exportului în comision.

Cheltuielile pot fi structurate în două categorii:

1. cheltuieli implicate direct de export;
2. cheltuieli de administrare și conducere a S.C.E.

Cheltuielile implicate direct de export vizează:

- prețul mărfii stabilit în condiția FOB;
- transportul pe parcurs extern sau/și asigurarea în funcție de condițiile de livrare.

Cheltuielile de transport pe parcurs extern pot fi antecalulate sau efective în momentul facturării mărfii la export. Dacă nu se cunosc cheltuielile efective, în momentul primirii facturii sau a decontului de cheltuieli de la căraș se procedează la regularizarea acestora, deoarece diferența afectează mărimea prețului extern FOB.

Exemplu

Se consideră un export în condiția CFR, prețul extern CFR fiind 4.000\$ și cheltuielile externe de transport antecalulate 500\$.

La primirea decontului de la UPS se constată un nivel al cheltuielilor efective de 400\$.

Rezolvare:

- * Calculul prețului extern FOB (PEFOB) antecalulat:

$$\text{PEFOB} = \text{PECFR} - \text{transport extern antecalulat}$$

$$\text{PEFOB} = 4.000\$ - 500\$ = 3.500\$$$

- * Calculul prețului extern FOB efectiv:

$$\text{PEFOB} = \text{PECFR} - \text{transport efectiv}$$

$$\text{PEFOB} = 4.000\$ - 400\$ = 3.600\$$$

sau:

$$\text{PEFOB efectiv} = \text{PEFOB antecalulat} \pm \text{diferența de cheltuieli}$$

$$\text{Diferența de cheltuieli} = \text{Ch}_a - \text{Ch}_e = 500 - 400 = 100$$

$$\text{PEFOB}_e = 3.500\$ + 100\$ = 3.600\$$$

Cheltuielile de administrare și conducere a S.C.E. dimensionează consumurile și plățile implicate de funcționarea societății: salarii, materiale consumate, prestații efectuate de terți etc.

Veniturile se pot grupa în:

- venituri din export;
- venituri din comisioane.

Veniturile din export sunt echivalente sumelor încasate sau de încasat din vânzarea mărfurilor la prețurile convenite prin contracte.

Datorită poziției de intermediar a S.C.E. veniturile din export sunt egale cu cheltuielile de export.

Venituri din export = Cheltuieli pentru export

Veniturile din comisioane sunt, de fapt, veniturile proprii ale S.C.E., calculate prin aplicarea unei cote stabilită în valută sau în lei la prețul extern FOB al mărfurilor. Nivelul acestor venituri diferă de cel al cheltuielilor pe care le acoperă (cheltuieli de administrare și conducere) diferența fiind egală cu rezultatul (profit sau pierdere).

Venituri din comisioane = Cheltuieli generale + Profit

O categorie distinctă de cheltuieli și venituri o constituie **diferențele de curs valutar**.

Diferențele de curs valutar apar ca urmare a fluctuațiilor cursurilor deizelor în raport cu moneda națională, ca monedă de evidență.

Diferențele de curs apar în corelație cu creanțele externe și plățile implicate de transportul extern și se calculează:

$$\begin{array}{l} \text{Diferențe de} \\ \text{curs aferente} \\ \text{creanțelor} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Prețul} \\ \text{extern de} \\ \text{vânzare în} \\ \text{devize} \\ \text{(valuta} \\ \text{încasată)} \end{array} \times \left(\begin{array}{l} \text{Cursul} \\ \text{valutei la} \\ \text{încasare} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Cursul} \\ \text{valutei la} \\ \text{facturare} \end{array} \right)$$

$$\begin{array}{l} \text{Diferențe de} \\ \text{curs aferente} \\ \text{transportului} \\ \text{extern} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Valuta} \\ \text{plătită} \end{array} \times \left(\begin{array}{l} \text{Cursul} \\ \text{valutei la} \\ \text{plată} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Cursul} \\ \text{valutei la} \\ \text{facturare} \end{array} \right)$$

Diferențele de curs pot fi:

- nefavorabile - cheltuieli financiare;
- favorabile - venituri financiare.

și influențează rezultatul S.C.E., dacă le suportă aceasta sau al unității producătoare dacă le preia în sarcina ei.

Rezultatul exportului în comision se calculează ca diferență între comision și cheltuielile generale și este echivalentul disponibilităților bănești determinate de activitatea desfășurată.

6.2.1.2. Documente specifice exportului

Documentele pentru exportul de mărfuri se pot grupa în 3 categorii:

- a) documente de expediere, transport, asigurare și vămuire;
- b) documente de livrare;
- c) documente de decontare.

a) Documente de expediere, transport, asigurare și vămuire

* **Dispoziția de transport și vămuire (DTV):**

- servește la
 - ⇒ organizarea transportului;
 - ⇒ efectuarea formalităților vamale;
- se trimite unităților de expediții internaționale care, în funcție de calea aleasă pentru transport vor întocmi:
 - ⇒ scrisori de trăsură internațională (transport terestru);
 - ⇒ cerere de tonaj; Aviz de navlosire; Notă de comandă conosament; Conosament (transport maritim, fluvial)

* **Avizul de asigurare** - pentru asigurarea mărfurilor de către o firmă specializată, care emite:

- polița de asigurare.

* **Declarația vamală** - completată de expeditor sau comisionarul vamal și remisă S.C.E.

b) Documente de livrare

* **Factura externă** - conține date privind mărfurile (denumire, cantitatea, preț, destinatar etc.), atestă transmiterea dreptului de proprietate asupra mărfii și servește ca document de decontare.

* **Factura externă pentru uz intern** este un document de calcul al prețurilor: prețul extern FOB, comisionul; valoarea cuvenită unității producătoare, ca bază a înregistrărilor contabile.

* **Nota de realizare la export** justifică încasările fără facturi, din inițiativa proprie a clienților (din consignajii, mostre etc.).

c) Documente de decontare pentru:

- * decontări interne:
 - Ordinul de plată;
 - Cecuri cu sau fără limită de sumă.
- * decontări externe:
 - Acreditiv;
 - Scrisoarea comercială de credit;
 - Ordinul de plată.

6.2.1.3. Contabilizarea operațiilor de export în comision cu încasare la vedere

În cazul exportului de mărfuri în comision, Societatea de comerț exterior (S.C.E.) are rolul de intermediar. Ea vinde mărfurile la extern în nume propriu, dar pe contul și riscul producătorului de mărfuri.

Pe baza contractelor de comision, încheiate cu producătorul, S.C.E. îndeplinește acte de comerț în contul acestuia, în schimbul unui comision, ca preț al serviciilor prestate. S.C.E. nu devine proprietar al mărfurilor exportate, deci obiectul contractului nu îl constituie transferul de proprietate asupra mărfurilor, ci prestarea unor servicii privitoare la încheierea și derularea contractelor de vânzare la extern. În baza acestor contracte se efectuează decontarea cu producătorul a tuturor serviciilor prestate. Decontarea se poate face direct prin plata sumelor datorate producătorului, sau indirect prin reținerea din încasările de la extern a unor plăți făcute în contul producătorului.

Mărfurile care fac obiectul exportului în comision circulă de la producător la clientul extern. Ca urmare, S.C.E. nu gestionează și nu le reflectă cu ajutorul conturilor de stocuri. Decontarea se face în sensul invers circulației mărfurilor și anume:

- se încasează contravaloarea mărfurilor la prețul extern convenit înregistrat în lei la cursul zilei;
- se achită prețul extern FOB net minus comisionul reținut, unităților producătoare la cursul de la data încasării. În acest caz diferența de curs se reflectă în contabilitatea producătorului;
- se achită prestatorii de servicii, pe măsura primirii facturilor. În cazul cheltuielilor înregistrate la nivel antecalculat se efectuează și regularizarea până la nivel efectiv cu unitatea producătoare (fiind servicii efectuate în contul ei). Diferențele de curs și regularizarea cheltuielilor antecalculate se pot efectua și în contabilitatea S.C.E., dacă părțile convin în acest sens.

Încasările și plățile ce se fac în contul terților (unități prestatoare de servicii și producători) se reflectă direct cu ajutorul conturilor de terți și de trezorerie.

Rezultă că în contabilizarea operațiilor de export în comision, conturile utilizate sunt:

- conturi de terți;
- conturi de trezorerie;
- conturi de cheltuieli și venituri.

Conturile de terți țin evidența relațiilor de decontare cu unitatea producătoare de mărfuri, cu unitățile de transport și cu clienții externi. Cele mai uzitate sunt:

Contul 401 "Furnizori" ține evidența relațiilor cu unitatea producătoare de mărfuri și prestatorii de servicii.

Contul 408 "Furnizori-facturi nesosite" evidențiază angajamentele din prestații pentru care nu au sosit documentele.

Contul 411 "Clienți" ține evidența relațiilor de decontare cu clienții externi, la nivelul prețului facturat acestora, transformat în lei la cursul de schimb de la data facturării (Declarației vamale de export DVE).

Conturi de trezorerie

Contul 5121 "Disponibil la bancă în lei" folosit pentru toate plățile și încasările în lei.

Contul 5124 "Disponibil la bancă în devize" prin care se efectuează decontările în valută (cu clienții și furnizorii), ținut în valută și în lei la cursul de schimb.

Conturi de cheltuieli și venituri

Conturi din clasa VI, după natura cheltuielilor necesitate de desfășurarea activității: salarii, consumuri de materiale, prestații.

Contul 665 "Cheltuieli din diferențe de curs" ține evidența diferențelor de curs nefavorabile.

Contul 704 "Venituri din prestări servicii" ajută la formarea cifrei de afaceri, constituită din comisioanele de export.

Contul 765 "Venituri din diferențe de curs" ține evidența diferențelor de curs favorabile.

Conturile de cheltuieli și venituri se închid la sfârșitul perioadei prin contul 121 "Profit și pierdere" al cărui sold va exprima rezultatul sub formă de profit sau pierdere.

b) Exemplu

O societate de comerț exterior exportă în comision mărfuri pentru care se cunosc următoarele date:

- prețul extern CFR 11.000\$;
- cheltuieli externe de transport antecalulate 1.000\$;
- cheltuieli de transport efective 900\$;
- comisionul societății exportatoare 3% din prețul extern FOB;
- cursul \$ a fluctuat astfel:

⇒ la facturarea mărfurilor (la data DVE) 1.800 lei/\$

⇒ la primirea decontului de cheltuieli (facturii) 1.850 lei/\$

⇒ la încasarea de la extern 1.860 lei/\$

- în perioada exportului s-au efectuat următoarele cheltuieli generale:

⇒ salarii 50.000

⇒ CAS 12.500

⇒ protecție socială 2.500

⇒ materiale 14.000

⇒ servicii 30.000

Rezolvare

Întocmirea facturii externe de uz intern (FEUI)

Nr. crt.	Elemente de calcul	Valoarea în devize (\$)	Valoarea în lei (1\$ = 1.800 lei)
1.	Prețul extern CFR	11.000	19.800.000
2.	Cheltuieli externe de transport	1.000	1.800.000
3.	Prețul extern FOB (1 - 2)	10.000	18.000.000
4.	Comisionul S.C.E. 3% (3×3%)	300	540.000
5.	Suma datorată furnizorului intern (3 - 4)	9.700	17.460.000

I. Contabilizarea cheltuielilor privind exportul

1. Cheltuielile generale

a) salariile

641 "Cheltuieli cu salariile personalului"	=	421 "Personal - remunerații datorate"	50.000
---	---	--	--------

b) CAS și protecție socială

645 "Cheltuieli privind asigurările și protecția socială"	=	%	15.000
		431 "Contribuția la asigurări sociale"	12.500
		437 "Contribuția la protecție socială"	2.500

c) materiale consumate

601 "Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	301 "Materiale consumabile"	15.000
---	---	-----------------------------	--------

d) servicii executate de terți

	%	=	401 "Furnizori" (5311 "Casa în lei")	30.000
61 "Cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți"				
62 "Cheltuieli cu alte servicii executate de terți"				

II. Facturarea mărfurilor la extern în condiția CFR

411 "Clienți"	=	%	19.800.000
		401 "Furnizori"/ UP	17.460.000
		704 "Venituri din prestări servicii"	540.000
		408 "Furnizori, facturi nesosite"	1.800.000

III. Primirea facturii pentru cheltuielile externe de transport 900\$ la cursul de 1.850 lei/\$

Transport antecalculat	1.000\$ × 1.800	=	1.800.000
Transport efectiv la cursul de la data facturării	900\$ × 1.850	=	1.665.000
Transport efectiv la cursul de la data înregistrării	900\$ × 1.800	=	1.620.000
Diferențe nefavorabile		=	45.000

Se majorează obligația către producător cu 100\$ (economia de cheltuială) -
 -3% comision = $97\$ \times 1.800 = 174.600$

Se majorează comisionul SCE cu 3\$: $3\$ \times 1.800 = 5.400$

3)	<u>1.845.000</u>	%	=	%	<u>1.845.000</u>
	1.800.000	408 "Furnizori - facturi nesosite"	=	401 "Furnizori" /UPS	1.665.000
	45.000	665 "Cheltuieli din diferențe de curs"		401 "Furnizori" /UP	174.600
				704 "Venituri din servicii"	5.400

IV Decontarea creanțelor și angajamentelor

a) Încasarea de la extern:

curs la facturare	1.800 lei/\$
curs la încasare	1.860 lei/\$
$11.000\$ \times 1.800 =$	19.800.000 lei
$11.000\$ \times 1.860 =$	20.460.000 lei
Diferențe favorabile =	660.000 lei

4)	5124 "Disponibil în valută"	=	%	20.460.000
			411 "Clienți"	19.800.000
			765 "Venituri din diferențe de curs"	660.000

b) Plata furnizorilor interni la cursul de la încasare:

$10.100\$ = \text{FOB corectat cu diferența de cheltuieli}$

$303\$ = \text{comisionul corectat cu diferența aferentă economiei de cheltuieli}$

$9.797\$ \times 1.800 \text{ lei}$	=	17.634.600
		(17.460.000 + 174.600)
$9.797\$ \times 1.860 \text{ lei}$	=	18.222.420
(curs la încasare)		
diferențe nefavorabile	=	587.820

5)	%	=	5124 "Disponibil în valută"	18.222.420
401 "Furnizori"/UP				17.634.600
665 "Cheltuieli din diferențe de curs"				587.820

c) Plata furnizorului prestator de servicii, cursul \$ la data plății 1.860 lei/\$

900\$ × 1.850 lei/\$	=	1.665.000 lei
(curs la facturare)		
900\$ × 1.860 lei/\$	=	1.674.000 lei
(curs la încasare)		
diferențe nefavorabile	=	9.000 lei

6)	%	=	5124 "Disponibil în valută"	1.674.000
401 "Furnizori"/UPS				1.665.000
665 "Cheltuieli din diferențe de curs"				9.000

V. Închiderea conturilor de cheltuieli și venituri și calculul rezultatului:

a) Închiderea conturilor de venituri:

%	=	121 "Profit și pierdere"	1.205.400
704 "Venituri din prestări servicii"			545.400
765 "Venituri din diferențe de curs"			660.000

b) Închiderea conturilor de cheltuieli:

121 "Profit și pierdere"	=	%	751.820
601 "Cheltuieli cu materiale consumabile"			15.000
61/62 "Cheltuieli cu servicii terți"			30.000
641 "Cheltuieli cu personalul"			50.000
645 "Cheltuieli privind asigurări și protecția socială"			15.000
665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			641.820

D	121 "Profit și pierdere"		C
1c	15.000 (601)	2.	540.000 (704)
1d	30.000 (61/62)	3.	5.400 (704)
1a	50.000 (641)	4.	660.000 (765)
1b	15.000 (645)		
3	45.000 (665)		
5	587.820 (665)		
6	9.000 (665)		
Total cheltuieli	751.820	Total venituri	1.205.400
SC Profit	453.580		

D	5124 "Disponibilități la bancă în valută"		C
4	11.000\$	19.800.000 lei 411 660.000 lei 765	
		5	9.797\$ 17.634.600 lei 401/UP 587.820 lei 665
		6	900\$ 1.665.000 lei 401/UPS 9.000 lei 665
TcD	20.460.000	TcC	19.896.420
		SFD	563.580

După efectuarea operațiilor de încasări și plăți soldul contului 5124 "Disponibilități la bancă în devize" este de 563.580 lei reprezentând comisionul SCE de 545.400 lei și soldul diferențelor de curs (diferențe favorabile) de 18.180 lei (660.000 lei - 641.820 lei).

Conform legislației în vigoare, la sfârșitul exercițiului se calculează și înregistrează diferența de curs aferentă disponibilului în valută.

Si cont 5124 "Disponibilități în devize"	0 \$	0 lei
Încasări	11.000 \$	20.460.000
Plăți	10.697 \$	19.896.420
S _{final}	303 \$	563.580
S _{final} la cursul zilei de la închiderea exercițiului (1.875 lei/\$)	303\$ × 1.875 =	568.125
Diferențe favorabile		4.545

c) Înregistrarea diferenței de curs aferentă disponibilului în valută:

5124 "Disponibil în valută"	=	765 "Venituri din diferențe de curs"	4545
-----------------------------	---	--------------------------------------	------

6.2.2. Contabilitatea exportului pe cont propriu

În această modalitate de export, societatea de comerț exterior are calitatea de cumpărător-vânzător. Ea cumpără mărfuri de la unitățile producătoare și le vinde la extern în nume propriu și totodată pe contul și riscul ei. Ca o consecință, în contabilitatea SCE se reflectă pe de-o parte venitul din vânzarea mărfii la nivelul prețului încasat de la clientul extern, iar pe de altă parte cheltuielile cu marfa și cele de export (transport, asigurare, dobânzi) în funcție de condițiile de livrare precum și cheltuielile de administrație și conducere.

Relațiile economice dintre SCE și producător sunt reglementate prin contracte interne, iar cele cu clienții externi prin contracte externe. În mod distinct, SCE încheie contracte economice cu unitățile prestatoare de servicii (societăți de expediții, de transport, de control al calității mărfurilor etc.).

Marfa cumpărată poate fi exportată direct de la producător sau poate fi adusă în depozite proprii, ale SCE și exportată de aici.

Prețul mărfii cumpărate poate fi negociat cu producătorul în condiția franco fabrică (regulă generală) sau franco frontiera română.

Prețul mărfii vândute clienților externi se negociază în condițiile: FOB portul românesc de încărcare sau franco vagon frontiera română, CAF, CIF portul străin de descărcare, sau franco gara de destinație. În condiția FOB prețul extern cuprinde doar prețul mărfii, în condiția CAF (C and F) prețul extern cuprinde prețul mărfii și transportul pe parcurs extern, iar în condiția CIF cuprinde prețul mărfii, transportul extern și asigurarea mărfurilor pe timpul transportului.

Din punct de vedere financiar, decontarea mărfurilor se face astfel:

- la cumpărare, SCE achită producătorului contravaloarea mărfurilor în lei din disponibilități proprii sau credite bancare;
- la vânzare, SCE încasează de la clienții externi contravaloarea mărfurilor în valută;
- serviciile prestate se decontează de SCE, unităților prestatoare în valută.

Datorită faptului că încasarea de la extern și plata serviciilor prestate are loc anterior sau ulterior datei facturării, SCE calculează și înregistrează diferențe de curs valutar, astfel:

- a) Diferența de curs la încasarea de la extern = Valuta încasată $\times$ (cursul valutei la încasare - cursul valutei la facturare) și
- b) Diferența de curs la plata serviciilor = Valuta achitată $\times$ (cursul valutei la plată - cursul valutei la facturare).

Diferența de curs la încasare este favorabilă dacă cursul la încasare este mai mare decât la facturare și nefavorabilă în situație inversă.

Diferența de curs la plată este favorabilă dacă cursul la plată este mai mic decât cel de la facturare și nefavorabilă în situație inversă.

Diferența favorabilă reprezintă un venit financiar iar cea nefavorabilă o cheltuială financiară.

Exemplu

O societate de comerț exterior cumpără mărfuri în vederea revânzării la export, pe cont propriu, cunoscându-se următoarele date:

- * prețul de cumpărare al mărfurilor 16.020.000 lei. Mărfurile sunt lăsate în custodia furnizorului, urmând a fi livrate direct clientului extern. Cheltuielile de custodie percepute de furnizor sunt de 50.000 lei;
 - prețul extern de vânzare 11.000\$ stabilit în condiția CFR;
 - cheltuielile externe de transport efective 1.000\$;
 - cheltuielile generale efectuate în perioada exportului 100.000 lei;
 - cursul dolarului a fluctuat astfel:
 - ⇒ la facturarea la extern 1.800 lei/\$
 - ⇒ la încasare 1.860 lei/\$
 - ⇒ la plata serviciilor 1.860 lei/\$

Rezolvare

Întocmirea FEUI

Nr. crt.	Elemente de decontare	Valoarea în devize (\$)	Valoarea în lei (1.800 lei/\$)
1.	Prețul extern CFR	11.000	19.800.000
2.	Cheltuielile externe de transport	1.000	1.800.000
3.	Prețul extern FOB (1 - 2)	10.000	18.000.000
4.	Prețul de cumpărare		16.020.000
5.	Venit brut		1.980.000

I. Contabilizarea cheltuielilor și veniturilor privind exportul

1. Cumpărarea mărfurilor păstrate în custodie la furnizori (factura, documente de custodie):

Pc	=	16.020.000
cheltuieli custodie	=	<u>50.000</u>
Total	=	16.070.000

%	=	401 "Furnizori"	<u>18.962.600</u>
357 "Mărfuri în custodie sau consignație la terți"			16.070.000
4426 "TVA deductibilă"			<u>2.892.600</u>

2. Plata furnizorului:

401/UP "Furnizori"	=	5121 "Disponibil la bancă în lei"	<u>18.962.600</u>
--------------------	---	--------------------------------------	-------------------

3. Facturarea mărfurilor la export la prețul convenit în condiția CFR (FEUI), știind că la export TVA este zero:

411 "Clienți"	=	707 "Venituri din vânzări de mărfuri"	<u>19.800.000</u>
---------------	---	---------------------------------------	-------------------

4. Descărcarea gestiunii pentru mărfurile livrate, la costul de achiziție (preț de cumpărare + cheltuieli de custodie).

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	357 "Mărfuri în custodie sau în consignație la terți"	<u>16.070.000</u>
---------------------------------------	---	--	-------------------

5. Înregistrarea cheltuielilor externe de transport:

624 "Cheltuieli de transport"	=	401/UPS "Furnizori"	<u>1.800.000</u>
-------------------------------	---	---------------------	------------------

6. Plata transportului extern:

1.000 × 1.800	=	1.800.000
1.000 × 1.860	=	<u>1.860.000</u>
diferențe	=	60.000
nefavorabile de curs		

%	=	5124 "Disponibilități la bancă în devize"	1.860.000
401/UPS "Furnizori"			1.800.000
665 "Cheltuieli cu diferențele de curs"			60.000

II. Decontarea creanțelor externe

7. Încasarea de la clienții externi:

11.000 \$ × 1.800 lei/\$ (curs la facturare)	=	19.800.000 lei
11.000 \$ × 1.860 lei/\$ (curs la încasare)	=	20.460.000 lei
diferențe favorabile de curs	=	660.000 lei

5124 "Disponibil la bancă în devize"	=	%	20.460.000
		411 "Clienți"	19.800.000
		765 "Venituri din diferențe de curs"	660.000

III. Închiderea conturilor de cheltuieli și venituri și calculul rezultatului

8. Închiderea conturilor de cheltuieli:

121 "Profit și pierdere"	=	%	• 18.030.000
		607 "Cheltuieli privind mărfurile"	16.070.000
		624 "Cheltuieli de transport"	1.800.000
		665 "Cheltuieli rezultate din diferențele de curs"	60.000
		Alte conturi de cheltuieli	100.000

9. Închiderea conturilor de venituri:

%	=	121 "Profit și pierdere"	20.460.000
707 "Venituri din vânzări de mărfuri"			19.800.000
765 "Venituri din diferențe de curs"			660.000

Calculul rezultatului:

D	121 "Profit și pierdere"	C
(10)	18.030.000	20.460.000 (11)
SC profit	2.430.000	

10. Calculul și înregistrarea diferenței de curs la disponibilul în valută:

Sold inițial	θ \$	θ lei
Încasări	11.000 \$	20.460.000
Plăți	1.000 \$	1.860.000
Sfinal	10.000 \$	18.600.000
Sfinal la curs din ultima zi a lunii	10.000 \$ × 1.880 lei	18.800.000
Diferențe favorabile		200.000
5124 "Disponibil la bancă în devize" =	765 "Venituri din diferențe de curs"	200.000

11. Presupunând că SCE nu a efectuat vânzări în țară, TVA deductibilă se va recupera de la stat, transferându-se în contul 4424 "TVA de recuperat":

4424 "TVA de recuperat" =	4426 "TVA deductibilă"	2.892.600
---------------------------	------------------------	-----------

și ulterior recuperarea:

5121 "Disponibil în lei" =	4424 "TVA de recuperat"	2.892.600
----------------------------	-------------------------	-----------

6.3. Contabilitatea importului de mărfuri

6.3.1. Contabilitatea importului în comision

6.3.1.1. Particularități

Importul reprezintă totalitatea operațiilor implicate de cumpărarea de mărfuri din străinătate pentru nevoi productive sau neproductive.

Cadrul organizatoric al importului în comision este dat de participanții la această activitate:

- furnizorul extern de mărfuri;
- unitățile de prestări servicii internaționale;
- societatea sau firma de comerț exterior;
- beneficiarul intern de import.

Cadrul juridic este asigurat de contractele interne și externe, de vânzare-cumpărare, de prestări de servicii și de comision. Rolul societății de comerț exterior derivă din caracterul de comisionar intermediar între furnizori și clienți, atât în faza de contractare cât și în derularea și decontarea importului.

Importul se efectuează în nume propriu dar pe contul și riscul beneficiarului.

Pentru serviciile prestate, SCE **percepe un comision** calculat la valoarea CIF a mărfurilor importate.

Fluxul mărfurilor este, de regulă, direct de la punctul vamal la beneficiarul de import.

Deoarece importul este în comision, SCE nu se încarcă patrimonial cu mărfurile ci reflectă doar cheltuielile și veniturile presupuse și generate de această activitate.

Cheltuielile și veniturile importului în comision.

Cheltuielile pot fi structurate în cheltuieli de administrare și conducere, care sunt cheltuielile proprii de funcționare a societății.

Veniturile se formează din comisionul convenit SCE. Acesta se calculează prin aplicarea unor cote asupra valorii externe CIF a mărfurilor. Importul este supus TVA.

TVA deductibilă se calculează prin aplicarea cotei de 18% asupra valorii CIF + taxele vamale, accizele, comisioanele vamale.

TVA colectată se determină la valoarea din vamă plus comisioanele SCE.

6.3.1.2. Documente specifice importului

Față de documentele prezentate la export, în cazul importului mai intervin:

a) **Declarația vamală de import (DVI)** și **Declarația privind valoarea în vamă.**

DVI cuprinde:

- date de identificare a partenerilor;
- numărul și data facturii externe, a documentelor de transport și asigurare;
- prețul mărfii;

- cheltuielile externe;
- condiția de livrare;
- valuta contractuală și cursul său;
- punctul vamal.

Evaluarea mărfurilor în vamă se face pe baza prețului CAF sau CIF al mărfurilor, transformat în lei la cursul în vigoare.

DVI servește la calculul și înregistrarea contabilă a datelor privind importul.

Factura internă întocmită de SCE către beneficiarul mărfurilor, pe baza DVI și a contractului de comision, servește la decontarea importului cu clienții.

6.3.1.3. Contabilizarea operațiilor de import în comision cu plata la vedere

a) Conturi utilizate

1. Conturi de terți;
2. Conturi de trezorerie;
3. Conturi de cheltuieli, venituri și rezultate.

1. Conturi de terți

Contul 401 "Furnizori" ține evidența creării și stingerii angajamentelor decurgând din importul de mărfuri și prestările de servicii.

Contul 408 "Furnizori-facturi nesosite" evidențiază angajamentele pentru care nu au sosit documentele. Se utilizează, de regulă, în cazul transportului determinat pe baza unor cote antecalculate. La primirea facturii, angajamentul, împreună cu TVA se transferă asupra contului 401 "Furnizori".

Contul 411 "Clienți" ține evidența relațiilor cu beneficiarii de mărfuri importate la prețul facturat inclusiv TVA colectată.

Contul 419 "Avansuri primite de la clienți" ține evidența avansurilor încasate anticipat.

Conturile de TVA:

- 4423 "TVA de plată"
- 4424 "TVA de recuperat"
- 4426 TVA deductibilă"
- 4427 "TVA colectată"
- 4428 "TVA neexigibilă"

țin evidența relațiilor cu statul, furnizorii și clienții privind angajamentele sau creanțele.

Contul 446 "Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" evidențiază, după caz, accizele și taxele vamale datorate statului.

2. Conturile de trezorerie sunt, în principiu, aceleași ca și în cazul exportului.

În plus, se mai utilizează contul 5412 "Acreditive în devize" pentru evidențierea depozitului bănesc creat la dispoziția furnizorului în cazul în care condiționează livrarea mărfurilor.

3. Conturile de cheltuieli, venituri și rezultate

Conturile de cheltuieli reflectă cheltuielile administrative și de conducere, iar contul de venituri 704 "Venituri din prestări servicii", comisionul SCE.

Diferențele de curs valutar aferente plăților în valută către furnizorii externi sau unitățile prestatoare de servicii precum și cele aferente contravalorii în lei a valutei încasate ocolesc conturile de cheltuieli și venituri financiare din diferențe de curs valutar. Ele se reflectă direct în conturile 461 "Debitori diverși" sau 462 "Creditori diverși" după caz.

În situația în care cheltuielile externe de circulație înscrise în DVI sunt antecalculat și apar diferențe față de cele efective, acestea se reflectă tot cu ajutorul conturilor 461, respectiv 462.

Decontarea diferențelor se poate face periodic: lunar, trimestrial, semestrial sau chiar anual pentru toate contractele de import în comision derulate, dacă soldul diferențelor nu este prea mare.

Exemplu

O societate de comerț exterior importă în comision pentru un beneficiar intern de mărfuri, un lot de marfă pentru care se cunosc:

- * prețul extern FOB 5.000 \$
- * cheltuielile externe de circulație 20% din valoarea FOB 1.000 \$
- * taxa vamală 10% din valoarea CIF
- * comisionul vamal 0,5% din valoarea CIF
- * TVA 18%
- * comisionul SCE 3% din valoarea CIF
- * cursul dolarului a fluctuat astfel:
 - la primirea mărfurilor (data DVI) 1.700 lei/\$
 - la primirea documentului de transport 1.720 lei/\$
 - la plata furnizorului extern 1.750 lei/\$
 - la plata transportului 1.800 lei/\$
- * decontarea cu furnizorul extern are la bază un acreditiv constituit din avansul în valută la nivelul prețului extern FOB încasat de la clientul intern; cursul la încasarea avansului și deschiderea acreditivului 1.680 lei/\$
- * cheltuielile generale efectuate în perioada importului 150.920 lei constând din salarii, consumuri de materiale, servicii prestate de terți

Rezolvare

Întocmirea Declarației vamale de import (DVI)

Nr. crt.	Elemente de decontare	Valoarea în devize (\$)	Valoarea în lei (1.700 lei/\$)
1.	Prețul extern FOB	5.000	8.500.000
2.	Cheltuieli externe de transport 20%	1.000	1.700.000
3.	Preț extern CIF (1 + 2)	6.000	10.200.000
4a	Taxa vamală 10% (3 × 10%)		1.020.000
4b	Comision vamal 0,5% (3 × 0,5%)		51.000
5.	TOTAL I (3 + 4)		11.271.000
6.	TVA deductibilă (TOTAL I × 18%)		2.028.780
7.	Comision SCE 3% (3 × 3%)		306.000
8.	TOTAL II (5 + 7)		11.577.000
9.	TVA colectată (TOTAL II × 18%)		2.083.860
10.	TOTAL FACTURAT		13.660.860

I. Deschiderea acreditivului

1. Încasarea avansului în valută de la clientul intern 5.000 \$ + TVA 18%

avans = Preț extern FOB = 5.000 \$ × 1.680 lei/\$	=	8.400.000 lei
TVA 18%	=	1.512.000 lei
Total	=	9.912.000 lei

9.912.000	%	=	%	9.912.000
8.400.000	5124 "Disponibil la bancă în devize"	419 "Clienți creditori"		8.400.000
1.512.000	5121 "Disponibil în lei"	4427 "TVA colectată"		1.512.000

2. Deschiderea acreditivului

5412 "Acreditive în devize"	=	5124 "Disponibil la bancă în devize"	8.400.000
--------------------------------	---	---	-----------

II. Întocmirea DVI și facturarea la intern a mărfurilor importate:

3.	12.148.000	%	=	%	12.148.000
	3.648.860	411 "Clienți"		401"/Furnizori externi	8.500.000
				/punct vamal"	51.000
	8.400.000	419 "Clienți creditori"		408 "Furnizori - facturi nesosite"	1.700.000
	100.000	461 "Clienți debitori"		446 "Alte impozite și taxe"	1.020.000
				704 "Venituri din prestări servicii"	306.000
				4427 "TVA colectată"	571.860
					(2.083.860 lei - 1.512.000 lei înreg. la avans)

În contul 461 "Deditori diverși" s-a înregistrat diferența de curs aferentă avansului încasat în valută:

5.000 \$ × 1.680 lei/\$	=	8.400.000	curs la încasare
5.000 \$ × 1.700 lei/\$	=	8.500.000	curs la facturare
Diferența curs	=	100.000	

4. Plățile efectuate în vamă pentru mărfurile importate:

%	=	5121 "Disponibil în lei"	3.099.780
446 "Alte impozite și taxe"			1.020.000
4426 "TVA deductibilă"			2.028.780
401 "Furnizori"/vamă			51.000

III. 5. Înregistrarea facturii unității prestatoare de servicii:

transport antecalculat	1.000 \$ × 1.700	=	1.700.000 lei
transport efectiv	1.000 \$ × 1.720	=	1.720.000 lei
Diferență curs		=	20.000 lei

%	=	401 "Furnizori"/UPS	1.720.000
408 "Furnizori facturi nesosite"			1.700.000
665 "Diferențe de curs valutar"			20.000

IV. Decontarea creanțelor și angajamentelor

6. Plata furnizorului extern

5.000 \$ × 1.700 lei/\$	=	8.500.000 lei	curs la data DVI
5.000 \$ × 1.680 lei/\$	=	8.400.000 lei	curs la data acreditivului
5.000 \$ × 1.750 lei/\$	=	8.750.000 lei	curs la data plății

a) Înregistrarea diferenței de curs aferentă sumei din acreditiv (8.750.000 - 8.400.000 = 350.000)

5412 "Acreditive în devize"	=	765 "Venituri din diferențe de curs"	350.000
--------------------------------	---	--------------------------------------	---------

b) Achitarea datoriei externe și înregistrarea diferenței de curs (8.750.000 - 8.500.000 = 250.000)

%	=	5412 "Acreditive"	8.750.000
401 "Furnizori"			8.500.000
461 "Debitori diverși"			250.000

7. Încasarea diferenței de la clientul intern:

5121 "Disponibil în lei"	=	411 "Clienți"	3.648.860
--------------------------	---	---------------	-----------

8. a) Înregistrarea sumei virată pentru licitația valutară în vederea achitării prestatorului de servicii: 1.850.000 lei

5125 "Sume în curs de decontare"	=	5121 "Disponibil în lei"	1.850.000
----------------------------------	---	--------------------------	-----------

b) Suma în valută încasată (curs \$ = 1.850 lei/\$)

$$1.000 \$ \times 1.850 \text{ lei}/\$ = 1.850.000 \text{ lei}$$

5124 "Disponibil în devize"	=	5125 "Sume în curs de decontare"	1.850.000
-----------------------------	---	----------------------------------	-----------

9. Achitarea datoriei către prestatorul de servicii:

1.000 \$ × 1.720 lei/\$	=	1.720.000	(curs la facturare)
1.000 \$ × 1.800 lei/\$	=	1.800.000	(curs la plată)
Diferența curs	=	80.000	

%	=	5124 "Disponibil în devize"	1.800.000
401 "Furnizori"/UPS			1.720.000
461 "Debitori diverși"			80.000

V. Închiderea exercițiului

10. a) Incorporarea veniturilor în profit:

%	=	121 "Profit și pierdere"	656.000
704 "Venituri din prestări de servicii"			306.000
765 "Venituri din diferențe de curs"			350.000

b) Repartizarea cheltuielilor de administrație și conducere asupra rezultatului financiar (presupunem că sunt în sumă totală de 150.920 lei):

121 "Profit și pierdere"	=	Conturi de cheltuieli	150.920
--------------------------	---	-----------------------	---------

c) Încasarea diferențelor de curs de la beneficiarul importului:

5121 "Disponibil în lei"	=	461 "Debitori diverși"	450.000
--------------------------	---	------------------------	---------

d) Acoperirea TVA deductibilă din TVA colectată:

4427 "TVA colectată"	=	4426 "TVA deductibilă"	2.028.720
----------------------	---	------------------------	-----------

e) Înregistrarea TVA de plată:

4427 "TVA colectată"	=	4423 "TVA de plată"	55.140
----------------------	---	---------------------	--------

f) Achitarea TVA:

4423 "TVA de plată"	=	5121 "Disponibil în lei"	55.140
---------------------	---	--------------------------	--------

Înregistrarea operațiilor în conturi și explicarea rezultatului financiar

D	5121 "Disponibil în lei"	C	
1)	1.512.000	4)	3.099.780
7)	3.648.000	8a)	1.850.000
10c)	450.000	10f)	55.140
T&D	5.610.000	T&C	5.004.920
		SFD	605.080

D	5124 "Disponibil în devize"				C
1)	5.000 \$	8.400.000	2)	5.000 \$	8.400.000
8b)	1.000 \$	1.850.000	9)	1.000 \$	1.800.000
			SFD	50.000	

D	121 "Profit și pierdere"		C
10b)	150.920	10a)	306.000
			350.000
SFC profit	505.080		

D	5412 "Acreditive în devize"		C	
2)	5.000 \$	8.400.000	6b)	8.750.000
6a)	—	350.000		
ΣD		8.750.000	ΣC	8.750.000

D	461 "Debitori diverși"		C
3)	100.000	10c)	450.000
5)	20.000		
6b)	250.000		
9)	80.000		
	450.000		450.000

Rezultatul exercițiului este diferența dintre venitul din comision 306.000 lei plus diferențele de curs la disponibil și diverse cheltuieli generale (150.920 lei). Disponibilul din cont corespunde rezultatului și diferențelor de curs încasate de la clientul intern.

6.3.2. Contabilitatea importului pe cont propriu

6.3.2.1. Particularități

Importul pe cont propriu constă în **cumpărarea fermă** a mărfurilor de către S.C.E. și revânzarea lor beneficiarilor interni, determinând particularitățile:

- a) prețul de vânzare este negociat cu beneficiarul plecând de la valoarea în vamă a mărfurilor, inclusiv taxele și comisioanele datorate statului și marja importatorului și se contabilizează ca venit în contul 707 "Venituri din vânzări de mărfuri";
- b) mărfurile importate intră în patrimoniul S.C.E., dar nu obligatoriu și în gestiunea sa. Acest lucru are ca efect folosirea conturilor de stocuri: 371 "Mărfuri" sau 357 "Mărfuri la terți";
- c) costul de achiziție al mărfurilor se compune din: prețul extern FOB, cheltuielile externe de circulație, taxele și comisioanele vamale, accizele, și se reflectă în contul 371 "Mărfuri". Dacă marfa este dirijată către beneficiari direct de la punctul vamal costul de achiziție se poate reflecta direct în debitul contului 607 "Cheltuieli privind mărfurile";
- d) TVA se calculează similar importului în comision;
- e) rezultatul se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile generate și implicate de import și cheltuielile de administrație și conducere;
- f) de regulă, nu se efectuează încasări anticipate de la clienți interni.

Cheltuielile și veniturile în importul pe cont propriu

Cheltuielile pot fi structurate în:

- cheltuieli privind importul propriu-zis;
- cheltuieli de administrare și conducere.

Cheltuielile privind importul sunt formate din:

- prețul FOB plătit furnizorului extern;
- transportul pe parcurs extern (intră în calculul valorii CIF fie la nivel antecalculat, fie efectiv);
- taxele și comisioanele vamale;
- accizele;
- transportul de la punctul de frontieră la unitățile S.C.E. sau beneficiar, dacă se prevede prin contract acest lucru.

Taxele vamale se calculează pentru toate mărfurile prevăzute în tariful vamal de import. Se stabilesc în cote procentuale pe grupe de mărfuri. Baza de calcul o constituie prețul extern CIF transformat în lei la cursul zilei declarației vamale.

Comisionul vamal se calculează pentru serviciul de vămuire a mărfurilor prin aplicarea unei cote de 0,25% sau 0,5% la valoarea externă CIF.

Accizele se calculează pentru anumite mărfuri. Se stabilesc în cote procentuale diferențiate conform normelor legale, care se aplică la suma următoarelor elemente: valoarea externă CIF, taxa vamală și comisionul vamal.

Taxele vamale și accizele se datorează bugetului de stat iar comisioanele vamale Direcției Generale a Vămilelor.

Cheltuielile generale de administrație și conducere sunt cheltuieli proprii de funcționare a S.C.E.

Veniturile se formează din prețul facturat beneficiarului de import, care cuprinde:

- valoarea externă CIF a mărfurilor;
- taxele și comisioanele vamale;
- accizele;
- marja importatorului.

Aceasta se stabilește în cote procentuale unice sau diferențiate și se aplică la valoarea mărfii în vamă (Costul de achiziție = valoarea externă CIF, taxe și comisioane vamale, accize). Are rolul de a acoperi cheltuielile de desfacere și de administrație și conducere și de a asigura profitul S.C.E.

O categorie distinctă de cheltuieli și venituri este reprezentată de diferențele de curs valutar care afectează gestiunea S.C.E. și constituie cheltuieli respectiv venituri financiare din diferențe de curs.

6.3.2.2. Contabilizarea operațiilor de import pe cont propriu

a) Conturile utilizate sunt :

- conturi de terți;
- conturi de trezorerie;
- conturi de cheltuieli, venituri, rezultate.

Conturile de terți țin evidența relațiilor cu furnizorii externi și clienții interni.

Conturile de trezorerie țin evidența disponibilităților în lei și devize.

Conturile de cheltuieli sunt:

- **607 "Cheltuieli privind mărfurile"** care ține evidența costului de achiziție al mărfurilor din import vândute clienților interni;
- **alte conturi din clasa VI**, după natura cheltuielilor necesitate de desfășurarea activității.

Conturile de venituri sunt:

- **707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"** care evidențiază vânzările de mărfuri provenite din import, la preț de vânzare;
- **765 "Venituri din diferențe de curs"** care înregistrează diferențele favorabile de curs valutar.

b) Exemplu

O S.C.E. importă pe cont propriu mărfuri pe care le revinde unui client intern.

Date privind importul:

* prețul FOB al mărfurilor	4.000 \$
* cheltuieli de transport pe parcurs extern 20% din prețul FOB	800 \$
* cheltuieli facturate ulterior de UPS	800 \$
* taxa vamală	10%
* comision vamal	0,5%
* TVA	18%
* prețul de vânzare negociat cu clientul	10.500.000 lei
* cursul dolarului a fluctuat astfel:	
⇒ la primirea mărfurilor (data DVI)	1.800 lei/\$
⇒ la plata furnizorului	1.850 lei/\$
⇒ la primirea și plata decontului de cheltuieli	1.820 lei/\$
* cheltuielile proprii constând din: salarii, prestații efectuate de terți:	200.000 lei

Rezolvare

Întocmirea D.V.I.

Nr. crt.	Elemente de decontare	Valoarea în devize (\$)	Valoarea în lei (1.800 lei/\$)
1.	PE FOB	4.000	7.200.000
2.	Cheltuieli externe	800	1.440.000
3.	PE CIF (1 + 2)	4.800	8.640.000
4.	Taxa vamală ($3 \times 10\%$)		864.000
5.	Comision vamal ($3 \times 0,5\%$)		43.200
6.	TOTAL I (3 + 4 + 5)		9.547.200
7.	TVA deductibilă ($6 \times 18\%$)		1.718.496
8.	Preț vânzare negociat		10.500.000
9.	Marja importatorului (8 - 6)		952.800
10.	TVA colectată ($8 \times 18\%$)		1.890.000
11.	Preț facturat (8 + 10)		12.390.000

I. Achiziționarea mărfurilor și decontarea angajamentelor

1. Cumpărarea mărfurilor:

371 "Mărfuri" (sau 357 "Mărfuri la terți")	=	%	9.547.200
	401/ "Furnizori externi"		7.200.000
	/Punct vamal		43.200
	408 "Furnizori - facturi nesosite"		1.440.000
	446 "Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"		864.000

2. Plata TVA deductibilă:

4426 "TVA deductibilă"	=	5121 "Dispon. bancă în lei"	1.718.496
------------------------	---	-----------------------------	-----------

3. Plata furnizorului extern, la cursul zilei:

$4.000 \$ \times 1.800 \text{ lei}/\$$	=	7.200.000 lei	(curs la facturare)
$4.000 \$ \times 1.850 \text{ lei}/\$$	=	7.400.000 lei	(curs la plată)
Diferențe de curs valutar	=	200.000 lei	

%	=	5124 "Disponibil la bancă în dévize"	7.400.000
401 "Furnizori"			7.200.000
665 "Cheltuieli din diferențe de curs"			200.000

4. Plăți în vamă (taxa vamală, comisionul vamal):

%	=	5121 "Disponibil la bancă în lei"	907.200
446 "Alte impozite și taxe"			864.000
401 "Furnizori" - punct vamal			43.200

5. Primirea decontului de cheltuieli de la UPS:

transport extern: $800 \$ \times 1.820 \text{ lei}/\$$	=	1.456.000 lei
diferența de curs aferentă transportului $800 \$ \times (1.820 \text{ lei}/\$ - 1.800 \text{ lei}/\$)$	=	16.000 lei

Înregistrarea decontului de cheltuieli la cursul zilei și transferul angajamentelor ferme asupra contului 401 "Furnizori":

%	=	401 "Furnizori"	1.456.000
408 "Furnizori" - facturi nesosite			1.440.000
665 "Cheltuieli din diferențe de curs"			16.000

401 "Furnizori"	=	5124 "Disponibil la bancă în devize"	1.456.000
-----------------	---	--------------------------------------	-----------

II Contabilitatea cheltuielilor, veniturilor și calculul rezultatului

6. Vânzarea mărfurilor:

411 "Clienți"	=	%	12.390.000
		707 "Venituri din vânzări de mărfuri"	10.500.000
		4427 "TVA colectată"	1.890.000

7. Descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute la cost de achiziție:

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Măfuri" (sau 357 "Mărfuri la terți")	9.547.200
------------------------------------	---	--	-----------

8. Încasarea de la clienți:

5121 "Disponibil la bancă în lei"	=	411 "Clienți"	12.390.000
-----------------------------------	---	---------------	------------

Regularizarea TVA:

TVA colectată	1.890.000
TVA deductibilă	1.718.496
TVA de plată	171.504

4427 "TVA colectată"	=	%	1.890.000
		4426 "TVA deductibilă"	1.718.496
		4423 "TVA de plată"	171.504

9. Virarea TVA:

4423 "TVA de plată"	=	5121 "Disponibil la bancă în lei"	171.504
---------------------	---	-----------------------------------	---------

10. Închiderea conturilor de venituri:

707 "Venituri din vânzări de mărfuri"	=	121 "Profit și pierdere"	10.500.000
---------------------------------------	---	--------------------------	------------

11. Închiderea conturilor de cheltuieli:

121 "Profit și pierdere"	=	%	9.963.200
		607 "Cheltuieli privind mărfurile"	9.547.200
		665 "Cheltuieli din diferențe de curs"	216.000
		Alte conturi de cheltuieli	200.000

12. Calculul rezultatului:

D	121 "Profit și pierdere"	C
(14)	9.963.200	10.500.000 (13)
Sc. profit	536.800	

Notă Stocurile și operațiile cu mărfuri în importul și exportul pe cont propriu se pot contabiliza în metoda inventarului permanent la cost de achiziție (ca în exemplele din cadrul capitolului), la cost standard sau preț de vânzare precum și în metoda inventarului intermitent (la întreprinderile mici și mijlocii).

Partea a doua - Teste grilă și întrebări

Teste grilă

1. Operațiile în comision se realizează:

- în contul și răspunderea societății de comerț exterior;
- în contul și răspunderea importatorului, exportatorului;

- c) pe răspunderea societății de comerț exterior;
- d) în contul importatorului, exportatorului.

2. În condiția CIF, în prețul de vânzare se include:

- a) costul mărfurilor și asigurarea;
- b) costul mărfurilor și transportul;
- c) costul mărfurilor;
- d) costul mărfurilor, transportul și asigurarea.

3. Pentru operațiile în comision, venitul din exploatare provine din:

- a) prețul negociat;
- b) comision;
- c) dobânzi;
- d) amenzi.

4. Fluctuația cursului valutelor determină:

- a) profit sau pierdere;
- b) cheltuieli sau venituri excepționale;
- c) cheltuieli sau venituri financiare;
- d) nu are nici o influență.

5. La sfârșitul exercițiului creanțele și angajamentele în valută se exprimă:

- a) la valoarea de origine (contabilă);
- b) la valoarea de inventar;
- c) la valoarea de la decontare;
- d) la orice valoare.

6. Cursul devizelor la 31 decembrie se utilizează pentru:

- a) decontarea operațiilor;
- b) exprimarea creanțelor și angajamentelor în valută;
- c) exprimarea creanțelor;
- d) exprimarea angajamentelor.

7. Diferențele de conversie reprezintă:

- a) elemente ale contului de rezultate;
- b) structuri bilanțiere;
- c) elemente nesemnificative;
- d) cheltuieli sau venituri.

8. Rolul diferențelor de conversie este:

- a) rectificativ;
- b) de regularizare;
- c) de adiționare;
- d) fără importanță.

9. Provizioanele pentru pierderi din schimb valutar sunt:

- a) elemente rectificative;
- b) de regularizare;
- c) structuri de activ;
- d) structuri de pasiv.

10. Provizioanele pentru pierderi din schimb sunt deductibile fiscal:

- a) în orice condiții;
- b) conform dispozițiilor legale;
- c) indiferent de mărime;
- d) la 1/4 din mărimea constituită.

Întrebări

1. Cum se determină costul de achiziție al mărfii în vamă?
2. Când și cum determinați impozitul pe redevențe?
3. Cum se calculează diferențele de curs la plata datoriilor în valută? Dar la încasarea creanțelor în valută? Ce reprezintă ele?
4. Când și cum se determină diferențele de conversie la creanțele și datoriile în valută? Ce se întâmplă pentru diferența netă nefavorabilă?
5. Când și cum se stabilesc diferențele de curs la disponibilul păstrat în valută și ce reprezintă ele?

6. La ce valoare se înregistrează în bilanțul contabil datoriile și creanțele în valută?

7. În contabilitatea cui se înregistrează diferențele de curs la importul și exportul în comision? Cum se contabilizează ele?

8. Ce cuprinde un contract de import sau export?

9. Prin ce metode se poate stabili prețul extern al mărfii?

10. Ce cuprinde o declarație vamală la import? Dar la export?

Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare

Aplicația nr. 1

Contabilizați exportul în comision cunoscând datele:

• preț extern CFR	1.100 \$
• cheltuieli de transport	100 \$
• comision din preț extern FOB	5%
• cursul leu/\$ la facturare	7.000 lei/\$
• cursul leu/\$ la încasare	7.500 lei/\$

Aplicația nr. 2

Calculați rezultatul activității de export cunoscând cheltuielile aferente:

• salarii	100.000 lei
• CAS și protecție socială	30%
• materiale consumabile	30.000 lei
• amortizări	10.000 lei
• prestații terți	50.000 lei

Aplicația nr. 3

Contabilizați operațiile de achiziționare și vânzare la extern, pe baza informațiilor:

• preț de cumpărare a mărfurilor	28.000.000 lei
• cheltuieli de transport până la sediul societății	200.000 lei
• preț extern CFR	6.000 \$
• cheltuieli externe de transport	1.000 \$
• cursul leu/\$ la facturare	7.200 lei/\$
• cursul leu/\$ la încasare	7.500 lei/\$
• cursul leu/\$ la decontarea transportului	7.300 lei/\$

Aplicația nr. 4

Contabilizați operațiile specifice importului în comision pe baza datelor:

• preț extern FOB	4.000 \$
• cheltuieli de transport	1.000 \$
• taxa vamală	10%
• comision vamal	0,5%
• cursul leu/\$ la primirea mărfurilor și a documentelor de transport	7.000 lei/\$
• cursul leu/\$ la plata furnizorului extern	7.200 lei/\$
• cursul leu/\$ la plata transportului	7.100 lei/\$

Aplicația nr. 5

Contabilizați aceleași operații știind că decontarea cu furnizorul extern are la bază un acreditiv constituit în valută la nivelul prețului extern FOB încasat de la clientul intern; cursul la încasarea avansului și deschiderea acreditivului 6.900 lei.

Aplicația nr. 6

O S.C.E. importă pe cont propriu mărfuri pe care le revinde clienților interni. Contabilizarea acestor operații are la bază datele:

• preț FOB al mărfurilor	2.000 \$
• cheltuieli de transport extern	500 \$
• taxa vamală	20%
• comision vamal	0,5%
• marja importatorului	70 %
• TVA	18 %
• cursul leu/\$ la primirea mărfurilor	7.000 lei/\$
• cursul leu/\$ la plata furnizorului	7.200 lei/\$
• cursul leu/\$ la plata decontului de prestații	7.100 lei/\$

Aplicația nr. 7

La sfârșitul exercițiului situația creanțelor în devize se prezintă astfel:

411/CL. EXT/\$	4.000 \$	1\$ = 7.000 lei
411/CL. EXT/DM	10.000 DM	1DM = 4.000 lei
La 31 decembrie N		1\$ = 7.500 lei
		1DM = 4.400 lei

Să se prezinte operațiile specifice închiderii exercițiului și reflectarea în bilanț.

Aplicația nr. 8

Situația angajamentelor la sfârșitul exercițiului:

401/FZ./EXT/\$	5.000 \$	1\$ = 6.900 lei
401/FZ./EXT/DM	15.000 DM	1DM = 4.000 lei
La 31 decembrie N		1\$ = 7.500 lei
		1DM = 4.400 lei

Să se contabilizeze operațiile de închidere și să se prezinte situația angajamentelor pentru bilanț.

Aplicația nr. 9

Conform datelor exemplelor 7 și 8 să se analizeze și contabilizeze situația provizioanelor pentru pierderi din schimb valutar.

Aplicația nr. 10

Să se prezinte operațiile efectuate la 1 ianuarie N+1 privind creanțele și angajamentele în devize (7 și 8) și să se motiveze efectuarea acestora.

Aplicația nr. 11

Dispuneți de factura externă nr. 3212 din 03.05.1996, factura de transport 85706 din 05.05.1996 și DVI 10889 din 11.05.1996 (Anexa 6.1.).

Să se contabilizeze importul de marfă și vânzarea ei către clientul intern cu o marjă brută de 60%, precum și decontările cu toți partenerii știind că pentru plată s-au scos la licitație 48.325.000 lei încasându-se 34.516,24 DM, iar plata s-a efectuat la un curs de 1.405 lei/DM.

Aplicația nr. 12

Dispuneți de setul de documente din Anexa 6.2.. Înregistrați toate operațiunile specifice unui export în comision, fluctuația valutei la decontările cu partenerii rămânând la aprecierea rezolvitorului.

PARTNERS & CO

GRAPHICA LTD.

RU 7000 BUKAREST

Bezirk: RUMÄNIEN
Wir liefern Ihnen ab Werk auf Ihre Rechnung und Gefahr zu unseren einseitigen Verkaufsbedingungen Nr. 105
Shipment made today at your risk/expedition faite a vos risques et perns.

RECHNUNG

Invoice/Facture

Im Schriftwechsel und bei Zahlung bitte angeben:

Please state in all correspondence/rappeler dans toute correspondance

Unsere Rechnungs-Nr. Blatt vom Kunden-Nr.:
Our invoice no./notre no. de facture Page/feuille dated/du Customer No./No. de client

3212 1 3.05.96 23110

Unsere Auftrags-Nr. vom
Our order no./notre no. d'ordre dated/du

5154 18.04.96

Ihre Bestell-Nr. Your order no./notre no. d'ordre

AUFTRAG NR. 2233 VOM 13.04.96

Versandanschrift:

Forwarding address/destinataire

Versand durch:

Forwarded by/expedition par

SELBSTABHOL

Die Fracht wird vom Empfänger bei Erhalt der Ware skontofrei bezahlt

Pos.	SORTE	GR/ THEOR	FORM	PAL.	DM
			AT		
		QM BOGENZ	CM CM KG	ROL.	/100 KG
	SUPRA (GT 2)				
01	471400	250	70,0 100,0 13.779	20P AUSGEL	152,00 20.868,08
**** AUS ABNR 5155 AUFTRAG NR. 2233 VOM 13.04.96					
	SUPRA (GT 2)				
01	471400	250	100,0 70,0 6.808	10P AUSGEL	152,00 10.348,16

LIEFERUNG XW

ZAHLUNG PER VORAUSKASSE MINUS 3%



VÄMIM VATAL *189	
M 95 05 05	
*	98511C9360

Gesamt-Menge						Zwischensumme	31.216,24
Frachtkosten sind netto zu zahlen. Sie können nicht skontiert werden.	Lade-Gew.	Fracht-Gew.	To-Kl. DM/100kg	%max. Marge	Fracht-Anteil	Frachtergütung	
	20.537	20.600					

Zahlungsbedingungen (ab Rechnungsdatum):

Conditions for payment (from date of invoice)/conditions de payment (de date de facture)

Warenwert ab Werk

31.216,24

+ Mehrwertsteuer (TVA)

X

Skontofähiger Betrag Rechnungsbetrag

(Amount of invoice/Montant de la facture)

31.216,24 31.216,24

Skontobetrag Überweisungsbetrag

% Skonto

SONDERVEREINBARUNG

Bei Barzahlung bis zum

Telefax (072 24) 641-6
Telefax (072 24) 500 54

Bad. Wart Bank, Hamburg
Sparkasse Frankfurt-Gernsbach
Deutsche Bank A.G. Baden-Baden

BLZ (680 200 20) 4307468000
BLZ (665 500 70) 60 601 666
BLZ (662 700 01) 50-11 500

Kommanditgesellschaft Sitz Gernsbach AG Rastatt 18A 163-4
post 1 RASTATT - WEIER Beteiligungsges.-GmbH
Gitz (Gernsbach AG Rastatt 18B 24-4)

REGIM SPECIAL

Furnizor S.C. IVOTRANSS.R.L.

(den. forma jurid.)

Nr. ord. registru com./an J19/466/1991Cod fiscal 524528Localitatea BistrițaJudețul Marghita

Contul _____

Banca _____

Seria

A

FACTURĂ
FISCALĂ

HR

85706

Cumpărător GRAPHIC GROUPS.R.L.

(den. forma jurid.)

Cod fiscal _____
Localitatea RO - BucureștiJudețul Șos. Mihai Bravu, nr. 388

Contul _____

Banca _____

Nr. factură	85706
Data (ziua, luna, anul)	16.05.1996
Nr. aviz însoțirea mărfii	

Cota TVA _____ %							
Nr. crt.	Denumirea produselor sau serviciilor	Cantitatea	Preț unitar (fără TVA) - lei -	Valoarea - lei -	Valoarea T.V.A. - lei -		
0	1	3	4	5 (3 x 4)	6		
	C/V transportului pe relația: D-RO						
	Loc/data încărcării: Bergish Gladbach/12.05.96						
	Destinație: București						
	Tarif conform înțelegerii: 3.300 DM plătit în lei la cursul ofic. Valabil pe data încărcării: 12.05.96, 1.382 lei/Dm						
			4.560.600	4.560.600	0		
Semnătura și ștampila furnizorului		TOTAL		4.560.600	0		
Date privind expediția		VRÂNCEANU SORIN					
Numele delegatului							
Mijlocul de transport		auto					
nr. Expedierea s-a efectuat în prezența noastră la data de _____ ora							
Semnăturile		Semnătura de primire		Total de plată (col. 5 + col. 6)		4.560.600	

Tip. M. Ciuc 53-1995

14-4-10/A 1/12A 12

8	Exportator PARTNERS & CO D 96688 Gernsbach GERMANIA				IM 4	4	4	4
					3 Formulă	4 Lista încă		
					5 Articole	6 Total colo	7 Nr. de referință	
					1	30	10889/11.05.96	
EXEMPLAR PENTRU DESTINATAR	8 Destinatar Nr. 6357666 GRAPHICA GROUP COMPANY S.R.L., șos. Mihai Bravu nr. 388, Bl., sc. B, et. 9, ap. 108, sector 3 ROMANIA				9 Responsabil financiar Bankcoop S.A. Cont 4028440288426			
	14 Declarant R-reprezentant Nr. IMPORTATOR				10 Tara ultima 11 Tara tranzacț 12 Efectuat pt. valoare		13	
					15 Tara de expediție/transport GERMANIA		16 Col țară export 676 b 41 a	
					16 Tara de origine GERMANIA		17 Tara de destinație	
8	18 Identitatea și naționalitatea mijlocului de transport la sosire				19 Ctr 0		20 Condiție de livrare EXW	
	21 Identitatea și naționalitatea mijlocului de transport activ care trece frontiera auto 21 B 9732/9680				642		22 Alimenta și valoarea totală facturată 276 31216,24	
	23 Mod transport la 03 frontieră		26 Mod transport interior		27 Local de descărcare București		24 Natura tranzacției 1382	
	29 Vama de intrare				28 Informații financiare și bancare DP 10/09.05.1996			
31 Cotele și descrierile mărfurilor Mărci și numere - Nr. Containerele - Numărul și natura 30 palet. Alte hârtii și cartoane. Carton pentru imprimerie				32 Art. Nr. 1		33 Codul mărfurilor 48058018		
						34 Cod țară origine a 276 b 20600		
						35 Greutate bruto (kg)		
						36 Preferință		
						37 REGIM 4000		
						38 Greutate Neto (kg)		
						39 Contingent 20537		
				40 Declarație sumară Documentul practicant FIR 13568834				
				41 UBT suplimentare 166/20537				
				42 Preț articol				
				43				
				Cod MS				
				46 Valoare statistică 34.516,24				
44 Mențiuni speciale Documente anexate/ Certificate și autorizații Certificat înmatriculare J40/18814/94 Certificat fiscal 6359868 Factura 3212/03.05.96 DVV				47 Călează impozitărilor				
				48 Raport de plată				
				49 Identificarea anti-spoziția				
				II. INFORMAȚII CONTABILE				
				NR. 2 VAMA TÂRGURII ȘI EXPOZIȚII BUCUREȘTI CONFORMEFECTUAT CFP Înregistrat Data				
				Total: 17.310.854				
50 Responsabil (firma)				Nr.		Semnatura:		C. VAMA DE PLECAR
								1271/
51 Vama de treacare prevăzută (și țara)				reprezentat prin: Data și data				
52 Garanția nevalabilită pentru				Cod		53 Vama de destinație (și țara)		
D. CONTROLAT LA VAMA DE PLECAR				Ștampila:		54 Local și data:		
Rezultat Sigiliu aplicat Numar. marcap: Termen (data) limită Semnatura				VAMA ROMÂNĂ DOUANE CUSTOMS X V 4251		Semnatura reprezentant Cod MF - DGV 56-1-6		

CONTRACT DE COMISION PENTRU OPERAȚIUNI DE COMERȚ EXTERIOR

Încheiat la data de 18.06.1997 între:

Societatea comercială RULMAPROD, înmatriculată în Registrul Comerțului sub nr. J99/488/1991, cod SIRUES 1892484, cont nr. 301808801, deschis la Banca Comercială Română - Sucursala Brașov, reprezentată prin Constantin Sinatra în calitate de director general, menționată mai jos COMITENT

și

Societatea comercială MADERA GROUP BUCUREȘTI, cu sediul social în municipiul București, înmatriculată în Registrul Comerțului sub nr. J40/19974/1994, cod SIRUES 162452, cod SICOMEX 74809, cod fiscal R 6369868, reprezentată prin Gomoiu Gloria în calitate de director general, menționată mai jos COMISIONAR.

Între părțile sus-menționate s-a încheiat, prin voința lor, prezentul CONTRACT DE COMISION pentru operațiuni de comerț exterior, în conformitate cu clauzele specificate în continuare și cu reglementările legale în materie.

ART. 1. OBIECTUL CONTRACTULUI

Obiectul prezentului contract îl constituie prestarea de către COMISIONAR de operațiuni și activități specifice de export, în vederea comercializării de produse din profilul de fabricație al COMITENTULUI, în baza mandatului acordat de către acesta.

1.1. Negocierea și încheierea contractelor externe se face de COMISIONAR pentru și în contul COMITENTULUI în limitele mandatului dat de acesta prin prezentul contract, ținând cont de condițiile uzuale de afaceri practicate de regulă pe piața respectivă.

1.2. Prevederile contractelor externe încheiate de COMISIONAR în condițiile prevăzute în paragraful anterior sunt opozabile COMITENTULUI.

1.3. COMISIONARUL va emite după încheierea contractelor externe comenzi interne sau avize de contractare, care vor deveni anexe integrante la prezentul contract.

ART. 2. DURATA CONTRACTULUI

2.1. Prezentul contract se încheie pe o perioadă nedeterminată; orice modificare a clauzelor contractuale sa va face doar cu acordul expres al celor două părți, acord constatat în scris prin acte adiționale.

2.2. Valabilitatea contractului se prelungește anual, dacă nici una din părți nu îl denunță, cu cel puțin 30 zile înainte de sfârșitul anului calendaristic în curs.

ART. 3. OBLIGAȚIILE COMISIONARULUI

3.1. Prospectează piețele externe în vederea încheierii contractelor externe și informează periodic în scris COMITENTUL asupra acestora.

3.2. Transmite prompt COMITENTULUI (maximum două zile) cererile clienților externi, iar în baza ofertelor și instrucțiunilor acestuia prelucrează și întocmește cu operativitate ofertele externe (maximum 3 zile) urmărind obținerea celor mai favorabile prețuri și condiții comerciale, astfel încât să se finalizeze comenzi ferme.

3.3. În termen de 5 zile de la încheierea contractelor (cf. art. 1.1.) va remite COMITENTULUI o copie a contractului extern însoțită de comenzile interne cu precizarea termenelor de livrare și explicitarea condițiilor specifice de execuție a respectivului contract.

Urmărește executarea contractelor externe încheiate, îngrijindu-se de asigurarea condițiilor externe pentru livrare. Informează în 48 de ore asupra oricăror dificultăți intervenite în derularea contractelor propunând căi de acțiune.

3.4. Înainte de prima livrare privind executarea unui contract urmărește deschiderea acreditivului de către partea externă, remite și/sau reconfirmă livrările scadente prin liberul la vânzare, pe baza siguranței plății externe la momentul respectiv.

Diferențele de curs valutar în decontările cu partenerii se vor înregistra în contabilitatea COMITENTULUI.

3.5. Încheie în nume propriu, în funcție de condiția de livrare, pe contul COMITENTULUI, dar cu acceptul expres al acestuia, în condiții de eficiență și numai pentru loturile de export ce asigură încărcarea la capacitatea completă (camion, container, vagon), contracte de export și prestări adiacente în vederea executării contractelor de export. Copii ale acestor contracte se remit COMITENTULUI în termen de cinci zile de la încheiere.

3.6. Întocmește documentele necesare vămuirii mărfurilor exportate, le prezintă organelor vamale și achită comisioanele aferente.

Pentru vămuiri la punctele vamale din zona de reședință a COMITENTULUI formalitățile vamale pot fi efectuate și de către COMITENT în baza solicitării scrise a COMISIONARULUI.

3.7. După primirea de la COMITENT a setului complet de documente interne, întocmește și depune imediat la bancă documentele necesare încasării contravalorii produselor expediate de COMITENT și urmărește cu răspundere încasarea conform circuitului bancar.

Transmite COMITENTULUI, în termen de 5 zile de la efectuarea acestor operațiuni, documentele care au stat la baza vămuirii, facturării produselor și cele prevăzute în art. 3.5. (factura externă, copie DVE, copie documente transport), însoțite de factura externă de uz intern în care se vor evidenția și reține toate cheltuielile ocazionate de realizarea exportului și avansate de COMISIONAR, respectiv transportul și manipulări interne, transportul extern, asigurare, comision vamal și cheltuieli de vămuire, comisionul datorat COMISIONARULUI.

3.8. Decontează COMITENTULUI contravaloarea facturilor externe, mai puțin cheltuielile menționate în art. 3.7., în termen de 48 de ore de la data încasării, dar nu mai târziu de 5 zile de la data scadenței plății acestora, prin transferul valutei în contul indicat de COMITENT. COMISIONARUL, în același termen de 48 de ore, va remite copii ale extraselor de cont care vor indica data încasării valutei.

Nerespectarea prevederilor art. 3.8. alin. 1, îl îndreptătesc pe COMITENT să pretindă, iar pe COMISIONAR îl obligă să plătească penalități de 0,4% pe zi întârziere, calculate la valorile nedecontate.

Nerespectarea întocmai și la termen a obligațiilor prevăzute la art. 3.3.; 3.4.; 3.5.; 3.7. și 3.8. alin. 1, din prezentul contract de comision îndreptătesc pe COMITENT să reducă comisionul convenit COMISIONARULUI cu 25% pentru primele 10 zile de întârziere, 50% pentru următoarele 20 zile de întârziere și cu 75% pentru perioada ce depășește 30 zile de întârziere, iar pe COMISIONAR îl obligă să accepte aceste diminuări, pentru livrările în cauză.

ART. 4. OBLIGAȚIILE COMITENTULUI

4.1. Pregătește pe cheltuiala sa, la cererea COMISIONARULUI, mostre, prototipuri pentru încercări și probe care presupun inclusiv distrugerea lor, însoțite după caz de certificate în limbi de circulație internațională, atestând parametrii calitativi ai acestor produse.

4.2. Întocmește și remite COMISIONARULUI, în cel mult 3 zile de la cererea acestuia, ofertele și documentațiile tehnice complete necesare încheierii contractelor externe.

Răspunde la toată corespondența COMISIONARULUI privind contractarea și derularea contractării în termen de 48 de ore de la data primirii acesteia.

4.3. Execută în termenele și condițiile tehnice stipulate în contractele externe produsele care fac obiectul acestora confirmând în scris, în termen de 5 zile de la primire, comenzile interne și contractele externe. În caz de nerespectare a termenelor angajate, suportă penalități față de COMISIONAR și toate consecințele materiale care pot decurge din neexecutarea obligațiilor contractuale conform contractelor externe.

4.4. Suportă, în funcție de condițiile de livrare contractuale, costul tuturor prestațiilor până la punctul de transmitere a riscurilor, mai puțin locațiile sau spezele de magazinaj din motive care nu-i sunt imputabile.

4.5. Suportă taxele de transport și asigurare conform condițiilor de livrare stipulate în cuprinsul contractelor externe, negociate în prealabil de COMISIONAR cu societățile specializate, în condiții de eficiență.

4.6. Întocmește documentele aferente fiecărui lot de marfă exportată și le remite COMISIONARULUI, cel mai târziu până la sosirea mărfurilor în vamă, pentru efectuarea operațiunilor de vămuire și facturare și suportă cheltuielile de vămuire avansate de COMISIONAR.

COMITENTUL își asumă răspunderea care decurge din remiterea cu întârziere, incompletă sau cu erori a respectivelor documente.

COMITENTUL comunică operativ cu COMISIONARUL pentru transmiterea telefonică în timp util și corectă a datelor de livrare.

ART.5 CALITATEA ȘI CONTROLUL CALITĂȚII PRODUSELOR

5.1. Produsele vor fi realizate în concordanță cu standardele și normele de calitate și recepție calitativă prevăzute în contractele externe. În absența unor astfel de prevederi se înțelege că se livrează marfa conform standardelor curente ale COMITENTULUI pentru producția de export astfel încât COMITENTUL să-și susțină buna reputație pe piață în raport cu firmele concurente.

ART. 6. RECEPȚIA PRODUSELOR

Recepția produselor se va face în conformitate cu MIL STD 105 și AQL stabilite de comun acord. În cazul în care nu se fac referiri exprese, recepția va fi în conformitate cu standardele internaționale ISO și/sau curente ale COMITENTULUI pentru producția de export astfel încât să-și susțină buna reputație pe piață în raport cu firmele concurente.

ART. 7. GARANȚII

7.1. Garanții generale

7.1.1. COMITENTUL garantează calitatea materialului folosit, procesele de prelucrare mecanică, chimice și electrochimice, precum și conformitatea produselor cu standardele internaționale ISO și/sau documentația tehnică de comun acord acceptate.

7.1.2. COMITENTUL garantează integritatea produselor pe durata transportului (terestru, maritim, aerian) până la clientul extern, prin modul de conservare și ambalare efectuat, precum și prin modul de așezare/fixare a coletelor/paletelor în mijlocul de transport cu care marfa pleacă de la acesta.

7.2. Garanții de protecție anticorozivă

Se acordă garanție anticorozivă de 12 luni de la data livrării pentru condiții normale de mediu pentru depozitare, dar nu mai mult de 18 luni de la data fabricației în condițiile depozitării și manipulării corecte a produselor (fără a fi afectat mecanic sau chimic ambalajul original al produselor).

7.3. Garanții de funcționare

Se garantează perioada de bună funcționare a produselor în conformitate cu calculele aferente determinării produsului (avându-se în vedere condițiile de funcționare, gresare, montaje) având la bază prevederile catalogului general URB nr. 7193.

7.4. Acordarea garanției

Garanțiile pentru produse se acordă în următoarele cazuri:

7.4.1. Alegerea judicioasă a produselor și a condițiilor de exploatare în concordanță cu reglementările cuprinse în catalogul URB.

7.4.2. Modul de exploatare, lubrefiere, manipulare, transport, acuratețea modului de montare, să respecte prescripțiile din normele internaționale de produs aflate în vigoare.

7.4.3. Toleranțele pieselor conjugate produsului, abaterile de formă și poziție precum și calitatea suprafețelor de montaj, să respecte valorile impuse de catalogul URB.

Pierderea garanției

7.4.4. Modificările mecanice sau de altă natură, datorită alegerii eronate a produsului la condițiile de funcționare prescrise.

Lubrefiere, exploatare, montaje care nu respectă condițiile stipulate în literatura tehnică internațională.

Orice alte cauze în afara controlului producătorului ce nu depind și nu pot fi controlate de acesta.

ART. 8. DREPTUL DE PROPRIETATE ȘI RISCURILE

Drepturile de proprietate și riscurile trec de la COMITENT la beneficiarul extern la data, în condițiile și modalitățile prevăzute în contractele externe.

ART. 9. RECLAMAȚII

9.1. Reclamarea produselor se poate face în condițiile în care produsul nu răspunde cerințelor pentru care a fost achiziționat de beneficiar.

9.2. În vederea evaluării corecte a temeiniciei reclamației, beneficiarul va însoți reclamația cu 1-2 mostre ale produsului deteriorat din care să se poată constata defectul și proveniența produsului, însoțite de raportul de constatare.

9.3. În cazul apariției unor defecte din vina furnizorului, sub formă de "vicii ascunse", acesta va remania sau înlocui produsul propriu, fără a suporta cheltuieli sau daune directe sau indirecte.

9.4. Termenele de prezentare și de rezolvare a reclamațiilor cantitative și calitative vor fi stipulate în contractele externe. Dacă contractul extern nu menționează nici un termen, se consideră valabile următoarele termene:

a) **pentru reclamații cantitative** - termen de transmitere a reclamației 40 zile de la data primirii mărfii. Termen de rezolvare (care poate fi făcută prin completarea lipsei sau returnarea contravalorii acesteia) 30 de zile de la primirea reclamației.;

b) **pentru reclamații calitative** - dacă reclamația se referă la corodări, reclamația trebuie făcută în interiorul perioadei de garanție (12 luni), iar dacă reclamația se referă la abateri dimensionale sau alte defecte din vina furnizorului, reclamația trebuie făcută în 60 zile de la data primirii mărfii. Termenul de rezolvare a acestor reclamații (prin bonificații, reparare sau înlocuire) este de 60 de zile de la primirea lotului reclamat de COMITENT.

ART. 10. RĂSPUNDERI

10.1. Neexecutarea sau executarea în condiții necorespunzătoare a obligațiilor prevăzute în prezentul Contract de Comision, au drept consecință plata de către partea în culpă a daunelor produse celeilalte părți și a celor pretinse de partenerul extern, în valuta în care acestea au fost solicitate.

10.2. COMISIONARUL va acționa și urmări recuperarea prejudiciilor cauzate COMITENTULUI de partenerul extern precum și în urma operațiilor efectuate de societăți de transport sau prestații în legătură cu expedierea produselor la clienți.

10.3. Excepția de neexecutare a contractului poate fi invocată în condițiile prevăzute de lege și are loc direct între părți.

ART. 11. COMISIONUL

Pentru serviciile prestate de COMISIONAR, COMITENTUL îi acordă acestuia un comision de 2,6%. Acest comision se calculează la valoarea netă în valută și/sau lei a mărfii în funcție de moneda de decontare a operațiunii de

export. Prin valoare netă în valută se înțelege, în cazul exportului, valoare FOB port românesc sau după caz, franco frontiera română.

11.1. Comisionul astfel calculat și evidențiat de către COMISIONAR în "Factura externă de uz intern", se reține de către COMISIONAR, la data încasării facturii externe. La aceeași dată COMISIONARUL va remite COMITENTULUI factura sa de comision aplicând cota zero TVA, evidențiind valoarea comisionului în valuta corespunzătoare contractului extern și menționând că aceasta a fost încasată la data emiterii. Această factură va mai conține numărul și data DVE, numărul și data facturii externe.

11.2. Toate spezele bancare în valută și/sau lei ce decurg din operațiunile specifice executării acestui contract se suportă de COMITENT, dacă sunt justificate cu documentele prevăzute de lege, cu decont prin dispoziție de încasare emisă de COMISIONAR. Întârzierea la plată atrage după sine penalități conform art. 3.8., ultimul alin.

ART. 12. FORȚĂ MAJORĂ

12.1. Partea ale cărei obligații contractuale nu pot fi executate din cauză de forță majoră, constatată și atestată potrivit legii, este apărută de răspundere și are obligația să aducă la cunoștința celeilalte părți imposibilitatea survenită, în termen de 3 zile de la data apariției acestei cauze și să-i remită actele doveditoare în termen de cel mult 10 zile de la aceeași dată; de asemenea este obligatoriu să-i comunice de îndată data încetării cazului de forță majoră.

12.2. În cazul neîndeplinirii obligațiilor de mai sus, partea care invocă cazul de forță majoră va suporta prejudiciile cauzate celeilalte părți.

ART. 13. LITIGII

Eventualele litigii apărute între părți cu privire la interpretarea sau executarea prezentului Contract vor fi soluționate pe cale amiabilă sau, dacă nu este posibil, diferendele vor fi aduse în fața instanțelor judecătorești prevăzute de legislația în vigoare.

ART. 14. DISPOZIȚII FINALE

Prezentul Contract se completează de drept și automat cu prevederile în materie ale actelor normative ce vor apare ulterior semnării lui.

Prezentul Contract intră în vigoare la data semnării de către părți, valabilitatea sa prelungindu-se anual dacă nici una din părți nu-l denunță în termen de 30 zile înainte de sfârșitul anului respectiv. Încheiat astăzi 18.06.1997 în 2 exemplare, amândouă fiind considerate originale, fiecărei părți revenindu-i 1 exemplar.

MADERA GROUP

Buyer/Applicant:
SOTAM. SPA

Seller:
MADERA GROUP LTD
 Bucharest, România

Notify: SOTAM

Bucharest, 26/08/97

INVOICE 089/8408/8

PIECES	SPECIFICATIONS/Type of Bearing	UNIT PRICE DM	PRICE DM
	As per Proforma invoice 039/3401A Dtd. 29.04.1997		
4.078	6008	1.90	7.748,20
8.277	6010	2.40	19.864,80
	Date of delivery: 29.08.97 Loading place: Bucharest Discharge place: Bologna Custom tariff: rulmenți		
	SUM	0.00	27.613,00
	TAX		0,00
	TOTAL	DM	27.613,00

Delivery term: CIF BOLOGNA (ITALY)

Transport: By truck

Payment conditions: documentary credit no. 8963/97059/3966/97.05.14

Packing: 4 pallets no 6-9 weight B/N 3230/3110 Kgs

Comisionar: MADERA GROUP LTD**FACTURA**Seria F1 8724808

B

Nr. ord. registru com./an _____ (den. forma jurid.)

Nr. de înregistrare fiscală R 6357666Localitatea București

Județul _____

Conținut 40.80.61.9421Banca BCR sector 5Cumpărător SOTAM

(den. forma jurid.)

COMITENT: **RULMAPROD,
BRAȘOV**

Nr. de înregistrare fiscală

Localitatea Bologna

Județul _____

Conținut _____

Banca _____

Nr. factură E-089/8408/842Data (ziua, luna, anul) 26.08.1997

Nr. aviz însoțirea mărfii _____

Nr. crt.	Denumirea produselor sau serviciilor	1	2	Cantitatea	Preț unitar (fără TVA) - lei -	Valoarea - lei -	Valoarea T.V.A. - lei -
0					4	5 (3 x 4)	6
	Rulmenți 6005		buc	4.078	1,90	7.748,20	0
	Rulmenți 6006		buc	8.277	2,40	19.864,80	0
	-Asigurare nr. 631785					27.613,00 -	
	-Fact. transport extern nr. C7093622/12.09.97					106,31	
						1.051,00	
	-Comision MADERA GROUP conform contr. din 18.06.97					26.455,69 -	
						687,85	
						25.767,84 DM	
						25.767,84 DM	0
Date privind expediția					Total	Total de plată (col. 5 + col. 6)	
Numele delegatului _____						25.767,84 DM	
Mijlocul de transport _____							
nr. _____							
Expedierea s-a efectuat în prezența noastră la _____							
data de _____ ora _____							
Semnăturile _____							
Semnătura și ștampila furnizorului _____							

294

**ASTRASIG
INSURANCE & REINSURANCE**

BUCHAREST 1, ROMANIA, 29/08/97

CARGO-E

ORIGINAL

DEBIT NOTE (I) No. 881985

Please be so kind and transfer to our account no. 4601.100100589.301.0.8 (DEM) with BANCOREX S. A. Lipscani Branch, the insurance premium, according to your request as per

Policy No. 881985

SUBJECT-MATTER INSURED: BEARINGS AS PER PROFORMA INVOICE NO. 039/3401A DTD. 29.04.97; QUANTITY: 12.355 PCS. PACKED IN 4 PALLETS 6-9; WEIGHT: B/N 3230/3110 KGS;

From: BUCUREȘTI, ROMANIA to BOLOGNA, ITALY date of shipment 29/08/97 from the account:

MADERA GROUP LTD.

Sum insured: 30.374,30 DEM

Terms of insurance	Premium %	Original currency	Payment currency
30.374,30 A.R.EXCL.RISC.SPECIF.	0.35000	106.31 DEM	106.31 DEM
Total		106.31 DEM	106.31 DEM

SORCETRANS S.R.L.

MADERA GROUP LTD BUCUREȘTI

C70936028

01.09.97

C70936028

TAXE TRANSPORT BUCUREȘTI-BOLOGNA 1051 USD 1051 USD

1051 USD 0.00 USD

VL 01 GLA/ VL 80 GLA

1051 USD

97.0246.05ET/03

97.03.ET.246.05

CERTIFICAT DE CIRCULAȚIE A MĂRFURILOR

1 Exportator (denumire, adresa completă, țară) MADERA COMPANY S.R.L. București ROMANIA	EUR. 1 Nr. B: 0502986 <i>Consultați notele de pe verso înainte de a completa formularul</i>		
3 Destinatar (denumire, adresa completă, țară) (mențiune facultativă) SOTAM Spa 40012 - Calderara di Reno Bologna ITALIA	2 Certificat utilizat în schimburile preferențiale dintre ROMANIA și ITALIA (indicați țările, grupul de țări sau teritoriile implicate)		
	4 Țara, grupul de țări sau teritoriul ale căru produse sunt considerate originare ROMANIA	5 Țara, grupul de țări sau teritoriul de destinație ITALIA	
6 Informații privind transportul (mențiune facultativă)	7 Observații		
8 Numărul de ordine, marca, numerotarea, numărul și natura coletelor (1); denumirea mărfurilor 4 pallets (12.355 pcs.), ROMANIAN BEARINGS	9 Greutate brută (kg) sau alte unități de măsură (mc., l etc.) 3.230 kg	10 Facturi (mențiune facultativă) fattura 039 3406/3	

(1) Pentru mărfurile neambalate indicați numărul bunurilor sau menționați "în vrac"

Exemplar nr. 4

Seria B Nr. 0743876

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Capitolul 7

Partea 1 - CONTABILITATEA OPERAȚIILOR CU AMBALAJE

7.1. Clasificarea ambalajelor și organizarea generală a contabilității acestora

Realizarea valorii mărfurilor, respectiv transformarea lor în bani este condiționată de păstrarea calităților inițiale ale acestora, reducerea la maximum a pierderilor în stadiul păstrării sau circulației precum și de prezentarea lor în momentul vânzării.

Ambalajele sunt materialele sau obiectele al căror rol constă în păstrarea calității mărfurilor și asigurarea integrității acestora pe timpul păstrării, transportului și al desfacerii.

În literatura de specialitate din Franța, ambalajele se definesc ca obiecte destinate a conține produse sau mărfuri și livrate clienților în același timp cu conținutul lor.

Deoarece ambalajele condiționează realizarea mărfurilor, tipul lor, precum și modalitățile de ambalare sunt prevăzute în contractele de vânzare-cumpărare încheiate între furnizori și clienți.

Marea varietate a ambalajelor și caracteristicile unora dintre ele, face necesară clasificarea lor după mai multe criterii și anume:

a) **După natura materialului din care sunt confecționate** ambalajele pot fi din lemn, metale, mase plastice, fire naturale sau sintetice etc. Acest criteriu determină numărul de cicluri ale ambalajului precum și cotele de restituire.

b) **După proveniența lor**, ambalajele pot fi indigene sau din import.

c) **După posibilitățile de folosire**, ambalajele se clasifică în ambalaje recuperabile (refolosibile) sau nerecuperabile (nerefolosibile).

Ambalajele recuperabile - sunt ambalajele susceptibile de a fi provizoriu conservate și pe care vânzătorul s-a angajat să le preia în condiții determinate.

Ambalajele nerecuperabile - nu se mai pot folosi pentru aceeași marfă (lădițe pentru unt, marmeladă), dar se pot valorifica în calitate de deșeuri.

d) După modul de valorificare și gradul de lichiditate al ambalajelor, ca mijloace economice, distingem:

- * **imobilizări necorporale** constând în cheltuielile de cercetare efectuate în vederea confecționării unor noi tipuri de ambalaje. Aceste cheltuieli se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului "Cheltuieli de cercetare-dezvoltare", urmând a se recupera treptat, pe seama amortizării;
- * **ambalaje de natura mijloacelor fixe propriu-zise** (imobilizări corporale), ca de exemplu: containere, butoaie de capacitate mare, boxpaleți etc.) cu o valoare mai mare decât cea prevăzută de lege și o durată de întrebuințare mai mare de un an. Servesc pentru păstrarea și mișcarea internă a mărfurilor făcând parte din patrimoniul întreprinderii de comerț. Foarte rar pot însoți mărfurile în circulația lor între vânzător și cumpărător, acesta din urmă având obligația să le restituie în întregime. Reflectarea în contabilitate a ambalajelor de natura mijloacelor fixe se face cu ajutorul contului 212 "Mijloace fixe". Întreprinderea în al cărei patrimoniu se află are obligația să calculeze și să înregistreze amortizarea lor și să efectueze lucrările de întreținere și reparații necesare. Când circulă cu marfă între întreprinderi, în contabilitatea furnizorului, aceste ambalaje nu se înregistrează (se trec în factură fără a se deconta). Ele se reflectă numai în evidența operativă. În contabilitatea clientului, ambalajele de natura mijloacelor fixe se înregistrează la primire în debitul contului extrabilanțier 8033 "Ambalaje de restituit", iar la restituire în creditul aceluiași cont. Evidența operativă se organizează pe furnizori, tipuri de ambalaje și termene de restituire.
- * **ambalaje de natura mijloacelor circulante** care se clasifică, după natura și destinația lor, în:
 - ambalaje de natura obiectelor de inventar, de mică valoare sau scurtă durată;
 - ambalaje de transport sau de circulație;
 - materiale de ambalat.

Ca și ambalajele de natura mijloacelor fixe, **cele de natura obiectelor de inventar** se folosesc pentru păstrarea mărfurilor sau transportul lor intern. Au, însă, o valoare sub cea prevăzută de lege și o durată de întrebuințare mai mare de un an sau invers. Fac parte din patrimoniul întreprinderii, reflectarea lor în contabilitate necesitând intervenția contului 321 "Obiecte de inventar".

La eliberarea din depozit, în folosință, se înregistrează în conturile de cheltuieli cu întreaga lor valoare.

În situația în care circulă cu marfă sau goale, nu fac obiectul decontului, furnizorul urmărindu-le în această perioadă prin intermediul contului "Obiecte de inventar aflate la terți", iar beneficiarul înregistrându-le în contul în afara bilanșului 8033 analitic "Ambalaje de restituit".

"Ambalajele de transport" sunt denumite și ambalaje de circulație deoarece însoțesc mărfurile în procesul circulației lor. Se utilizează la mai multe circuite ale mărfurilor, la sfârșitul fiecărui circuit recuperându-se în vederea refolosirii lor.

Modalitatea de facturare și respectiv decontare împarte ambalajele de transport în două categorii și anume:

- a) **ambalaje de transport facturate distinct** și care circulă prin restituire către furnizorii care le-au livrat împreună cu marfa, incluzându-se ca urmare, în categoria ambalajelor recuperabile. Ocupă o poziție distinctă în documentele de livrare (factura) și de recepție (Nota de intrare și constatare de diferențe).
- b) **ambalaje incluse în prețul mărfii** (a căror valoare nu se decontează distinct furnizorilor) și care se pot valorifica după golire sau nu.

În etapa actuală, în țara noastră se includ în prețul mărfurilor atât ambalajele care se vând împreună cu marfa cumpărătorului (exemplu: ambalaje folosite la vânzarea televizoarelor, frigiderelor, mașinilor de spălat, a unor obiecte de porțelan sau sticlă etc.), cât și cele care nu se vând cumpărătorului și nici nu se mai pot refolosi pentru ambalarea aceleiași mărfi (lădițe pentru unt, untură etc.), dar se pot valorifica după golire.

Opinem că este corectă includerea în prețul mărfii a primei categorii de ambalaje vândute cumpărătorilor împreună cu marfa. Cele care după golire nu se mai pot refolosi pentru circulația mărfurilor, dar rămân întreprinderii, pot fi considerate cheltuieli, care urmează a se acoperi din veniturile încasate prin valorificarea lor.

Pentru organizarea contabilității ambalajelor de transport se aplică principiile și regulile metodei inventarului permanent sau ale metodei intermitenței inventarului.

Conturile folosite pentru înregistrarea operațiilor specifice ambalajelor de transport sunt: 381 "Ambalaje", 608 "Cheltuieli privind ambalajele" și 708 "Venituri din activități diverse".

Materialele de ambalat se prezintă sub forma materialelor consumabile cu ocazia vânzării mărfurilor către consumatorii lor. Ex.: hârtia de ambalat, pungi de hârtie sau polietilenă etc.

Existența și mișcarea acestor materiale în gestiunea depozitelor se contabilizează cu ajutorul contului 301 "Materiale consumabile".

Predarea lor unităților cu amănuntul sau de alimentație publică se reflectă distinct, în funcție de destinația materialelor de ambalat, criteriu care le diferențiază în:

- materiale de ambalat mărfuri (de regulă alimentare) care se vând în greutate bruto/neto;
- materiale de ambalat mărfuri (de regulă industriale) care se vând în greutate netă sau cu bucata;
- materiale folosite în scop gospodăresc.

Pentru reflectarea în contabilitate a materialelor de ambalat mărfuri care se vând în greutate bruto/neto se folosesc conturile 371 "Mărfuri" și eventual 378 "Diferențe de preț la mărfuri" pentru diferențele de preț apărute (între costul de aprovizionare al materialelor și prețul la care se vinde materialul cântărit odată cu marfa).

Reflectarea în contabilitate a materialelor de ambalat mărfuri vândute în greutate netă sau cu bucata și a celor folosite în scopuri gospodărești se face cu ajutorul contului 601 "Cheltuieli cu materialele consumabile".

7.2. Contabilitatea ambalajelor de transport recuperabile

Ambalajele de transport sunt denumite și ambalaje de circulație deoarece însoțesc mărfurile în procesul circulației lor. Se utilizează la mai multe circuite ale mărfurilor, la sfârșitul fiecărui circuit recuperându-se în vederea refolosirii lor.

7.2.1. Prețurile ambalajelor de transport recuperabile și implicațiile lor asupra contabilității

Dacă în cazul mărfurilor este necesară o distincție a categoriilor de prețuri pe grupe și feluri de mărfuri în funcție de proveniența lor (din producția internă și din import), în cazul ambalajelor nu se pune această problemă pentru că cele

din import se includ întotdeauna în prețul mărfurilor nefiind necesară restituirea lor.

Ca urmare, categoriile de prețuri pe feluri de ambalaje se tratează numai pentru ambalajele din producția internă și se deosebesc în funcție de modul de circulație al ambalajelor: cu marfă sau goale, către o altă întreprindere sau consumatorii individuali.

La intrarea în patrimoniu, ambalajele se evaluează și înregistrează în contabilitate la prețul de cumpărare (cost de achiziție). Acesta se stabilește prin negociere, cu ocazia cumpărării ambalajelor cu sau fără marfă.

La ieșirea din patrimoniu:

- a) **A ambalajelor cu marfă, către alte întreprinderi**, evaluarea se face prin aplicarea fie a metodei "prețului mediu ponderat" (global sau pe loturi), fie a procedeeleor FIFO sau LIFO;
- b) **A ambalajelor de sticlă**, vândute către consumatorii individuali cu marfă sau goale, evaluarea se face la preț de vânzare stabilit în funcție de condițiile pieții și format din prețul mediu de achiziție plus marja comercială;
- c) **A ambalajelor goale către furnizorii de la care au provenit**, evaluarea se face la cost mediu de achiziție. Concomitent, se poate acorda o bonificație.
Bonificația la ambalajele goale reprezintă o reducere de preț acordată de furnizor în vederea acoperirii cheltuielilor cu reparațiile ce se efectuează ambalajelor pentru readucerea lor la parametrii inițiali de calitate.
Bonificația se stabilește procentual, tot prin negociere între agenții economici; procentul de bonificație se aplică la costul mediu de achiziție al ambalajelor.
- d) Evaluarea ambalajelor cu sau fără marfă se mai poate face la costuri standard (prestabilite), pe baza prețurilor medii ale lor, cu condiția evidențierii distincte a diferențelor de preț față de prețul de achiziție.

7.2.2. Documentele folosite pentru reflectarea operațiilor cu ambalaje și evidența operativă a ambalajelor

Operațiile de livrare respectiv recepție a ambalajelor care însoțesc mărfurile se consemnează pe baza aceluiași documente primare ca și mărfurile: Dispoziția de livrare, Factura și Nota de recepție și constatare de diferențe.

Documentele centralizatoare întocmite la recepție sunt: "Recapitulația mărfurilor și ambalajelor intrate" sau "Centralizatorul recepțiilor" întocmite pe zi și furnizori.

Ambalajele goale se pot preda de către unitățile operative ale întreprinderilor de comerț la depozitul de ambalaje, cu care ocazie se întocmește "Nota de predare-restituire" sau se pot restitui direct furnizorilor de la care au provenit întocmindu-se "Dispoziție de livrare" și "Factura".

Nota de predare-restituire cuprinde: specificația ambalajelor, codul, unitatea de măsură, furnizorul de la care au provenit, cantitatea predată și respectiv primită la depozitul de ambalaje, prețul unitar al ambalajelor primite.

Nota de predare-restituire se folosește pentru descărcarea gestiunii predătoare, încărcarea gestiunii primitoare și înregistrarea transferului în contabilitate.

Depozitul de ambalaje poate restitui ambalajele goale furnizorului de la care au provenit sau le poate preda unor întreprinderi de recuperare și valorificare a ambalajelor goale.

Această operație necesită întocmirea "Dispoziției de livrare" și a "Facturii", iar pe baza lor, a documentului centralizator **"Borderoul ambalajelor ieșite în ziua de ..."** pe furnizori.

Întreprinderea primitoare a ambalajelor goale confirmă primirea lor și acceptarea plății pe baza **"Adeverinței de primire și plată"**.

Evidența operativă a ambalajelor se realizează cantitativ cu ajutorul **"Fișei de magazie"**. Aceasta se întocmește pentru fiecare recepție, pe fel de ambalaje, la același preț unitar și pentru fiecare furnizor.

La întreprinderile cu amănuntul se ține o evidență valorică, separat de mărfuri, în **"Raportul de gestiune"**.

Propunem completarea evidenței operative a ambalajelor recuperabile cu ajutorul **"Fișei de stoc"**, completată cantitativ. Aceasta permite furnizorilor cunoașterea în orice moment a:

- variației stocului global de ambalaje recuperabile;
- mișcarea ambalajelor între furnizor și client.

Fișa de stoc se prezintă conform modelului de mai jos:

Denumirea ambalajului: Sticle de limonadă						Stoc global	
Mișcarea stocului global			Data	Specificația	Detalii asupra stocului		
Cumpărări	Vân-zări	Spar-geri			Magazin		Stoc în con-sem-nare
					In-trări	Îeșiri	Stoc
30			01.01	Stoc la inventar			65
			03.01	Marinescu			55
			05.01	Cump.	30		120
			06.01	Bernard		13	58
			06.01	Mărgărit	9		150
		2	07.01	Spargeri 2buc.		2	71
			10.01	Gebescu	15		150
			12.01	Vincent		20	62
	12		15.01	Marin (peste timpul stabilit)			67
			15.01	Valette		35	35
						46	90
							136

7.2.3. Contabilitatea ambalajelor de transport recuperabile

Necesită folosirea conturilor: 381 "Ambalaje", 388 "Diferențe de preț la ambalaje", 608 "Cheltuieli privind ambalajele" și 708 "Venituri din activități diverse".

Cu ajutorul contului 381 "Ambalaje" se ține evidența existenței și mișcării ambalajelor goale și a celor cu marfă, neincluse în prețul mărfurilor.

Contul "Ambalaje" este un cont de stocuri, de activ. Se debitează cu intrările de ambalaje în gestiunea unității, la preț de înregistrare, prin:

- achiziționarea cu plată de la furnizor;
- aducere de la terți în urma recondiționării;
- aducere ca aport, în natură, la capital;
- constatare de plusuri la inventar.

Se creditează cu ieșirile de ambalaje din gestiune, prin:

- vânzare cu marfă sau goale;
- casare;
- trimitere la terți pentru recondiționare;
- constatare de lipsuri la inventar etc.

Soldul contului reprezintă valoarea ambalajelor existente în gestiunea unității la preț de înregistrare, la finele perioadei.

Contul 608 "Cheltuieli privind ambalajele" reflectă "Costul de achiziție al ambalajelor vândute" cheltuielile ocazionate de casarea ambalajelor, repararea lor, lipsurile la inventar din calamități, sau bonificațiile cedate la vânzarea ambalajelor goale.

Cont de activ, se debitează cu colectarea acestor cheltuieli și se creditează cu transferarea lor, la sfârșitul lunii, asupra contului de profit și pierdere.

Celelalte conturi au conținut și funcții similare cu conturile prezentate la capitolul privind metodele de contabilitate a stocurilor și operațiilor cu mărfuri.

Următoarele operații vor exemplifica reflectarea în contabilitate a circulației ambalajelor de transport recuperabile.

a) **În contabilitatea vânzătorului** (de exemplu, întreprinderea "en gros").

5 oct. - Aprovizionarea cu mărfuri și ambalaje, pe baza unei facturi care cuprinde:

Saci cânepă de 50 kg. 40 buc. $\times$ 50 lei/buc. = 2.000 lei

381 "Ambalaje"	=	401 "Furnizori"	2.000
----------------	---	-----------------	-------

10 oct. a.c.

Vânzarea unui lot de marfă însoțit de 20 buc. saci cânepă unei întreprinderi "en detail".

411 "Clienți"	=	708 "Venituri din activități diverse"	1.000
---------------	---	---------------------------------------	-------

Concomitent se înregistrează descărcarea gestiunii pentru ambalajele livrate.

608 "Cheltuieli privind ambalajele"	=	381 "Ambalaje"	1.000
-------------------------------------	---	----------------	-------

15 nov. a.c.

Aprovizionarea cu un lot de marfă și ambalaje, factura cuprinzând:

Saci cânepă de 50 kg. 100 buc. $\times$ 60 = 6.000 lei

381 "Ambalaje"	=	401 "Furnizori"	6.000
----------------	---	-----------------	-------

2 dec. a.c.

Vânzarea de marfă însoțită de 100 buc. ambalaje, pentru calculul prețului de vânzare, aplicându-se procedeul epuizării succesive a lotului de ambalaje "prima intrare - prima ieșire".

$$\begin{array}{rcl} 20 \text{ buc.} \times 50 \text{ lei/buc.} & = & 1.000 \\ 80 \text{ buc.} \times 60 \text{ lei/buc.} & = & 4.800 \\ & & \hline & & 5.800 \text{ (58 lei/buc.)} \end{array}$$

$$411 \text{ "Clienți"} = 708 \text{ "Venituri din activități diverse"} \quad 5.800$$

Descărcarea gestiunii pentru ambalajele vândute

$$608 \text{ "Cheltuieli privind ambalajele"} = 381 \text{ "Ambalaje"} \quad 5.800$$

Transferul cheltuielilor asupra contului "Profit și pierdere"

$$\begin{array}{rcl} 121 \text{ "Profit și pierdere"} & = & 608 \text{ "Cheltuieli privind"} \quad 6.800 \\ & & \text{ambalajele"} \quad (5.800+1.000) \end{array}$$

Transferul veniturilor asupra contului "Profit și pierdere"

$$\begin{array}{rcl} 708 \text{ "Venituri din activități diverse"} & = & 121 \text{ "Profit și pierdere"} \quad 6.800 \\ & & (5.800+1.000) \end{array}$$

Rezultă că, din circulația ambalajelor cu marfă, întreprinderea nu obține nici profit, nici pierdere.

10 dec. a.c.

După dezambalarea mărfii, întreprinderea comercială cu amănuntul restituie, întreprinderii "en gros", întreaga cantitate de ambalaje, cedând o bonificație de 10%, conform facturii care cuprinde:

$$\begin{array}{rcl} 20 \text{ buc.} \times 50 \text{ lei/buc.} & = & 1.000 \text{ lei} \\ 100 \text{ buc.} \times 58 \text{ lei/buc.} & = & 5.800 \text{ lei} \\ \hline \text{Total} & = & 6.800 \text{ lei} \\ \text{Bonificație 10\%} & = & 680 \text{ lei} \\ \hline \text{Total general} & & 6.120 \text{ lei} \end{array}$$

381 "Ambalaje"	=	%	6.800
401 "Furnizori"			6.120
758 "Alte venituri din exploatare"			680

Restituirea (livrarea) ambalajelor goale către întreprinderea producătoare la prețul lor de cumpărare:

411 "Clienți"	=	708 "Venituri din activități diverse"	6.800
---------------	---	---------------------------------------	-------

Descărcarea gestiunii pentru ambalajele restituite (livrate) goale:

608 "Cheltuieli privind ambalajele"	=	381 "Ambalaje"	6.800
-------------------------------------	---	----------------	-------

Transferul cheltuielilor asupra contului de profit și pierdere:

121 "Profit și pierdere"	=	608 "Cheltuieli privind ambalajele"	6.800
--------------------------	---	-------------------------------------	-------

Transferul veniturilor asupra contului de profit și pierdere:

%	=	121 "Profit și pierdere"	7.480
708 "Venituri din activități diverse"			6.800
758 "Alte venituri din exploatare"			680

Din operațiile cu ambalaje goale rezultă un profit egal cu bonificația de 680 lei.

Dacă ambalajele necesită reparații, profitul se diminuează cu costul acestora.

b) În contabilitatea cumpărătorului (de exemplu, o întreprindere comercială "en detail")

10 oct. a.c.

Aprovizionarea cu ambalaje (care însoțesc mărfurile):

Saci cânepă de 50 kg. 20 buc. $\times$ 50 lei/buc. = 1.000 lei

381 "Ambalaje"	=	401 "Furnizori"	1.000
----------------	---	-----------------	-------

2 dec. a.c.

Saci cânepă de 50 kg. 100 buc. $\times$ 58 lei/buc. = 5.800 lei

381 "Ambalaje"	=	401 "Furnizori"	5.800
----------------	---	-----------------	-------

10 dec. a.c.

Restituirea ambalajelor goale:

20 buc. × 50 lei/buc.	=	1.000 lei
100 buc. × 58 lei/buc.	=	5.800 lei
Total	=	6.800 lei
Bonificație cedată 10%	=	680 lei
Total general	=	6.120 lei

411 "Clienți"	=	708 "Venituri din activități diverse"	6.120
---------------	---	---------------------------------------	-------

Descărcarea gestiunii pentru ambalajele restituite:

608 "Cheltuieli privind ambalajele"	=	381 "Ambalaje"	6.800
-------------------------------------	---	----------------	-------

Virarea cheltuielilor, la sfârșitul lunii în contul "Profit și pierdere":

121 "Profit și pierdere"	=	608 "Cheltuieli privind ambalajele"	6.800
--------------------------	---	-------------------------------------	-------

Virarea veniturilor în contul 121 "Profit și pierdere":

708 "Venituri din activități diverse"	=	121 "Profit și pierdere"	6.120
---------------------------------------	---	--------------------------	-------

Întreprinderea a obținut o pierdere de 680 lei, egală cu bonificația cedată.

Deoarece ambalajele de transport recuperabile sunt provizoriu conservate de client, vânzătorul angajându-se să le preia în condițiile prevăzute în contract, ele pot fi considerate în momentul vânzării "Ambalaje date la terți" (sau consemnate).

Furnizorul rămâne proprietarul ambalajelor. Consemnarea reprezintă un vărsământ de garanție, în factură înscriindu-se prețul (valoarea) de consemnare negociat(ă) de cei doi parteneri. Clientul, nefiind proprietarul ambalajelor nu va putea să le înscrie în bilanț. Singur, prețul de consemnare facturat, se înscrie într-un cont de angajamente, de datorii.

Ambalajele consemnate de furnizor, se restituie acestuia la prețul de consemnare, sau la un preț inferior, în funcție de starea ambalajelor restituite.

În cazul restituirii la un preț inferior celui de consemnare, diferența reprezintă pentru client o cheltuială, iar pentru furnizor un venit.

Dacă ambalajele nu se restituie de client, ele sunt înscrise în contabilitate potrivit destinației ce li se dă.

Astfel, în contabilitatea furnizorului nerestituirea de ambalaje consemnate echivalează cu o vânzare a lor. În contabilitatea clientului, imposibilitatea restituirii ca urmare a distrugerii sau pierderii echivalează cu o cumpărare de ambalaje, iar eventuala folosire a lor este considerată consum.

Principalele operații cu ambalaje consemnate se reflectă în contabilitate potrivit exemplului care urmează:

a) **În contabilitatea vânzătorului** (de exemplu, o întreprindere "en gros"):

- Aproximarea cu ambalaje (împreună cu marfă), care nu necesită restituirea întreprinderii producătoare, conform unei facturi care cuprinde:

Lăzi 100 buc. $\times$ 50.lei/buc. = 5.000 lei

381 "Ambalaje" = 401 "Furnizori" 5.000

- Consemnarea ambalajelor la client (de exemplu, o întreprindere "en detail", odată cu vânzarea mărfurilor (valoarea de consemnare este egală cu prețul de cumpărare):

411 "Clienți" = 411 "Clienți/Creditori pentru ambalaje consemnate" 5.000

Contul "Clienți/Creditori pentru ambalaje consemnate" înregistrează obligația întreprinderii de a prelua ambalajele consemnate. Soldul este creditor și reprezintă valoarea de consemnare pentru ambalajele deținute în folosință de clienți.

- Preluarea ambalajelor la valoarea de consemnare:

411 "Clienți/Creditori pentru ambalaje consemnate" = 411 "Clienți" 5.000

Ambalajele consemnate clientului se pot urmări prin intermediul evidenței operative (Fișei de stoc) sau cu ajutorul contului 35 "Stocuri aflate la terți", care se debitează cu valoarea ambalajelor consemnate clienților și se creditează cu valoarea ambalajelor preluate de la aceștia.

b) **În contabilitatea clientului** (de exemplu, o întreprindere "en detail"):

- Primirea facturii pentru ambalaje consemnate:

401 "Furnizori/Debitori pentru ambalaje de restituit" = 401 "Furnizori" 5.000

Contul "Furnizori/Debitori pentru ambalaje de restituit" înregistrează dreptul de a cere furnizorului preluarea ambalajelor la restituire. Soldul său este debitor și reprezintă suma consemnată de furnizor pentru ambalajele primite odată cu marfa.

Ambalajele se înregistrează într-un cont în afara bilanțului 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie" care se debitează la primirea lor și se creditează la restituire, cu valoarea de consemnare.

Debit 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie"	5.000
--	-------

• Restituirea ambalajelor:

401 "Furnizori" = 401 "Furnizori/Debitori pentru ambalaje de restituit"	5.000
---	-------

Credit 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie"	5.000
---	-------

Dacă restituirea ambalajelor se face la un preț mai mic decât cel de consemnare diferența constituie:

- la furnizor** - un venit din vânzare care se înregistrează în contul 758 "Alte venituri din exploatare";
- la client** - o cheltuială înregistrată în debitul contului 608 "Cheltuieli privind ambalajele".

Reluând exemplul precedent și considerând că ambalajele consemnate la un preț de 5.000 lei se preiau la o valoare de 4.700 lei înregistrările în contabilitate sunt:

a) **la furnizor**

- Preluarea ambalajelor

411 "Clienți/Creditori pentru ambalaje consemnate"	=	%	5.000
		411 "Clienți"	4.700
		708 "Venituri din activități diverse" sau	300
		758 "Alte venituri din exploatare"	

b) la clienți

- Restituirea ambalajelor

	%	= 401 "Furnizori/Debitori pentru ambalaje de restituit"	5.000
401 "Furnizori"			4.700
658 "Alte cheltuieli de exploatare" sau (608 "Cheltuieli cu ambalaje")			300

Presupunând că ambalajele nu se restituie de clientul căruia i s-au dat în folosință, ci acesta le conservă (le păstrează), înregistrările vor fi:

a) la furnizor:

411 "Clienți/Creditori pentru ambalaje consemnate"	=	708 "Venituri din activități diverse"	5.000
608 "Cheltuieli privind ambalajele"	=	381 "Ambalaje"	5.000

b) la client:

381 "Ambalaje"	=	401 "Furnizori/Debitori pentru ambalaje consemnate"	5.000
----------------	---	--	-------

În situația în care ambalajele sunt distruse se debitează direct contul 608 "Cheltuieli privind ambalajele".

De menționat faptul că este necesar să se țină cont de TVA aferentă diferenței dintre valoarea de consemnare și valoarea de preluare a ambalajelor.

Exemplu:

- În contabilitatea furnizorului

1) Se vând

mărfuri la Pv	100.000
TVA 18%	18.000
Total	118.000
ambalaje consemnate în factură (50 buc. × 1.000 lei)(fără TVA)	50.000
Total	168.000

411 "Clienți"	=	%	168.000
707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"			100.000
4427 "TVA colectată"			18.000
411 "Clienți/Creditori pentru ambalaje consemnate"			50.000

2) La o dată ulterioară clientul restituie 35 bucăți ambalaje la valoarea de consemnare.

$$35 \text{ buc.} \times 1.000 \text{ lei/buc.} = 35.000 \text{ lei}$$

411 "Clienți/Creditori pentru ambalaje consemnate"	=	411 "Clienți"	35.000
---	---	---------------	--------

3) Un număr de 10 bucăți ambalaje se preiau la o valoare inferioară celei de consemnare, de exemplu 750 lei/buc., deoarece sunt deteriorate de clienți.

$$10 \text{ buc.} \times 750 \text{ lei/buc.} = 7.500 \text{ lei} \quad (-450 \text{ lei TVA} = 7.050 \text{ lei})$$

venit înregistrat: 10 buc. $\times$ = 2.500 lei	TVA	450 lei
(1.000 lei - 750 lei)		
Total =	2.950 lei	

411 "Clienți/Creditori pentru ambalaje consemnate"	=	%	10.000
	411 "Clienți"		7.050
	708 "Venituri din activități diverse"		2.500
	4427 "TVA colectată"		450

4) Un număr de 5 bucăți ambalaje sunt reținute de client. Deci se consideră ca o vânzare și se întocmește o factură suplimentară:

5 buc. $\times$ 1.000 lei/buc.	=	5.000 lei
TVA 18%	=	900 lei
Total	=	5.900 lei

5.900	%	=	%	5.900
5.000	411 "Clienți/Creditori pentru ambalaje consemnate"		708 "Venituri din activități diverse"	5.000
900	411 "Clienți"		4427 "TVA colectată"	900

În contabilitatea clientului, aceleași operații se vor înregistra astfel:

1) Cumpărări de mărfuri 100.000 lei, TVA aferentă 18.000 lei, ambalaje consemnate 50 buc. $\times$ 1.000 lei/buc. = 50.000 lei.

	%	=	401 "Furnizori"	168.000
381 "Ambalaje"				100.000
4426 "TVA deductibilă"				18.000
401 "Furnizori/Creanțe Debitori pentru ambalaje consemnate"				50.000

2) Restituirea a 35 buc. ambalaje la valoarea de consemnare.

35 buc. $\times$ 1.000 lei/buc. = 35.000 lei

401 "Furnizori "	=	401 "Furnizori/Creanțe Debitori pentru ambalaje consemnate"	35.000
------------------	---	---	--------

3) Restituirea a 10 buc. ambalaje la o valoare inferioară celei de consemnare

10 buc. $\times$ 750 lei/buc.	=	7.500 lei	
10 buc. $\times$ 1.000 lei/buc.	=	10.000 lei	
Cheltuieli cu ambalajele	=	2.500 lei	TVA 450 lei
Total	=	2.950 lei	

	%	=	401 "Furnizori/ Debitori pentru ambalaje consemnate"	10.000
401 "Furnizori"				7.050
658 "Alte cheltuieli de exploatare"				2.500
4426 "TVA deductibilă"				450

4) Reținerea a 5 buc. ambalaje pentru nevoi proprii urmând a se primi factura, cu care ocazie se înregistrează aprovizionarea cu:

5 buc. × 1.000 lei/buc.	=	5.000 lei
TVA 18%	=	900 lei
Total	=	5.900 lei

5.900	%	=	%	5.900
5.000	381 "Ambalaje"	401 "Furnizori/ Debitori pentru ambalaje consemnate"		5.000
900	4426 "TVA deductibilă"	401 "Furnizori"		900

7.3 Contabilitatea materialelor de ambalat mărfuri

Materialele de ambalat servesc pentru împachetarea mărfurilor în momentul vânzării către consumatori și de aceea mai sunt denumite și ambalaje de desfacere. Din categoria materialelor de ambalat fac parte: hârtia, pungile de hârtie sau de material plastic, celofanul etc. Acestea se pot folosi și în scopuri gospodărești.

Dacă se au în vedere destinația și natura mărfurilor împachetate, materialele de ambalat se pot folosi la vânzarea mărfurilor cu bucata sau în greutate netă precum și la vânzarea mărfurilor în greutate bruto/neto.

În cazul materialelor de ambalat mărfuri care se vând în greutate bruto/neto, marfa și materialele de ambalat se cântăresc împreună, cumpărătorii achitând contravaloarea mărfii și materialul de ambalat la prețul mărfii.

Normele de consum pentru materialele de ambalat mărfuri variază între 0,250 – 0,350 kg. hârtie la 50.000 lei desfacere. Cotele de consum gospodăresc se situează între 3,5 – 5% din cantitatea de hârtie necesară pentru împachetatul mărfurilor.

Aprovizionarea depozitelor de materiale cu materiale de ambalat se efectuează la cost de aprovizionare. La eliberarea din depozit evaluarea lor se face la cost mediu de aprovizionare calculat conform procedurii costului mediu ponderat global, pe loturi, FIFO sau LIFO.

Transferul materialelor de ambalat către gestiunile de mărfuri (magazine, bufete, cofetării etc.) se face pe destinații ale consumului sau global. Acest transfer, pentru materialele de ambalat mărfuri care se vând în greutate bruto/neto, reprezintă un proces de transformare a naturii acestor valori ele

devenind din materiale mărfuri (deoarece se cântăresc și se vând împreună la preț de vânzare al mărfii).

Cu ocazia inventarierii se stabilește cantitatea de materiale de ambalat care s-a vândut, pe baza relației $\text{Stoc inițial} + \text{Intrări} - \text{Stoc final}$. Cantitatea astfel determinată, se poate diminua cu un procent de 3,5%, materiale considerate că s-au folosit pentru nevoi gospodărești.

Contabilitatea materialelor de ambalat se organizează în funcție de locul de gestionare și destinație.

Materialele de ambalat aflate în depozitul de materiale al întreprinderii se evidențiază cu ajutorul contului 3013 "Materiale pentru ambalat". Cont de stocuri, se debitează cu materialele intrate în depozit la cost de aprovizionare și se creditează cu materialele ieșite la cost mediu de aprovizionare. Soldul final debitor reflectă costul mediu de aprovizionare al stocului de materiale.

A) Eliberate unor unități în care ponderea mărfurilor o dețin cele care se vând în gretutate bruto/neto (mezeluri, brânzeturi, de exemplu) materialele de ambalat se reflectă cu ajutorul contului 371 "Mărfuri".

- Dacă evaluarea mărfurilor se face la cost de aprovizionare, contul 371 "Mărfuri" se debitează cu costul mediu de aprovizionare al materialelor de ambalat eliberate din depozit și intrate în unitățile de desfacere și se creditează cu costul mediu de aprovizionare al materialelor vândute odată cu marfa la descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute.
- Dacă evaluarea mărfurilor se face la preț de vânzare, contul 371 "Mărfuri" se debitează în cursul exercițiului cu prețul mediu de vânzare al mărfurilor din perioada precedentă și cu diferența dintre acesta și prețul mediu de vânzare al mărfurilor din perioada curentă, diferență determinată la închiderea exercițiului, cu ocazia inventarierii.

Contul 371 "Mărfuri" se creditează la descărcarea gestiunii pentru mărfurile și materialele de ambalat vândute (prețul mărfurilor incluzând în acest caz și materialele de ambalat).

Diferența dintre prețul mediu de vânzare a mărfurilor vândute și costul mediu de aprovizionare al materialelor de ambalat al acestor mărfuri se reflectă în creditul contului 378 "Diferențe de preț" (în negru, când prețul materialelor de ambalat este inferior prețurilor medii ale mărfurilor vândute odată cu ele și în roșu, când prețul materialelor de ambalat este superior). Această diferență de repartizează asupra vânzărilor odată cu marja aferentă mărfurilor.

Pentru valoarea materialelor de ambalat folosite la aceste unități pentru ambalarea mărfurilor vândute cu bucata sau în scopuri gospodărești se face o

înregistrare de stornare a operației de distribuire a lor, înregistrându-se ca un consum de materiale în debitul contului 6013 "Cheltuieli privind materialele de ambalat".

a) **Aplicație privind reflectarea în contabilitate a operațiilor de aprovizionare și consum de materiale de ambalat folosite pentru vânzarea mărfurilor în greutate bruto/neto în condițiile evaluării mărfurilor la cost de aprovizionare**

Se consideră că un magazin de mezeluri-brânzeturi aparținând unei întreprinderi "en detail" are în stoc:

2.500 kg. salam × 4.000 lei/kg.	=	10.000.000 lei
3.000 kg. brânză × 2.000 lei/kg.	=	6.000.000 lei
1.000 kg. cașcaval × 3.000 lei/kg.	=	3.000.000 lei
100 kg. hârtie albă de ambalat × 2.500 lei/kg.	=	250.000 lei
Total	=	19.250.000 lei

În cursul exercițiului au loc următoarele operații economico-financiare:

- Aprovizionarea depozitului de materiale cu hârtie pe baza unei facturi care cuprinde:

hârtie albă de ambalat 100 kg. × 2.200 lei	=	220.000 lei
cheltuieli de transport	=	10.000 lei
Total	=	230.000 lei
TVA 18%	=	41.400 lei
Total general	=	271.400 lei

%	=	401 "Furnizori"	271.400
3013 "Materiale de ambalat"			230.000
4426 "TVA deductibilă"			41.400

$$\text{Ca/kg.} = 230.000 \text{ lei} : 100 \text{ kg} = 2.300 \text{ lei/kg.}$$

- Aprovizionarea depozitului cu hârtie pe baza unei alte facturi care cuprinde:

hârtie albă de ambalat 500 kg. × 2.400 lei/kg.	=	1.200.000 lei
cheltuieli de transport	=	80.000 lei
Total	=	1.280.000 lei
TVA 18%	=	230.400 lei
Total factură	=	1.510.400 lei

%	=	401 "Furnizori"	<u>1.510.400</u>
3013 "Materiale de ambalat"			1.280.000
4426 "TVA deductibilă"			<u>230.400</u>

Ca/kg. = 1.280.000 lei : 500 kg = 2.560 lei/kg.

- Se dau în consum magazinului 150 kg. hârtie; se calculează costul de aprovizionare al hârtiei transferate pe baza procedurii "primul intrat - primul ieșit" (FIFO).

100 kg. × 2.300 lei/kg.	=	230.000 lei
50 kg. × 2.560 lei/kg.	=	<u>128.000 lei</u>
Total	=	358.000 lei

Ca/kg. = 358.000 lei : 150 kg = 2.386,66 lei/kg.

371 "Mărfuri"	=	3013 "Materiale de ambalat"	<u>358.000</u>
---------------	---	-----------------------------	----------------

- Aprovizionarea magazinului cu:

1.000 kg. brânză × 1.950 lei/kg.	=	1.950.000 lei
1.000 kg. cașcaval × 2.970 lei/kg.	=	<u>2.970.000 lei</u>
Total	=	4.920.000 lei
TVA 18%	=	<u>885.600 lei</u>
Total de plată	=	5.805.600 lei

%	=	401 "Furnizori"	<u>5.805.600</u>
371 "Mărfuri"/			4.920.000
brânză	1.950.000		
cașcaval	2.970.000		
4426 "TVA deductibilă"			<u>885.600</u>

Se vând cu încasare în numerar 2.580,5 kg. salam marjă brută 30%, 1.523 kg. brânză și 1.534,3 kg. cașcaval marjă brută 25%.

salam	Ca	4.000	
	Mb 30%	<u>1.200</u>	
	Pv	5.200	lei/kg.

Valoare la preț de vânzare 2.580,5 kg. $\times$ 5.200 lei/kg. = 13.418.600 lei

brânză	Ca	2.000	
	Mb 25%	<u>500</u>	
	Pv	2.500	lei/kg.

Valoare la preț de vânzare 1.523,0 kg. $\times$ 2.500 lei/kg. = 3.807.500 lei

cașcaval	Ca=	[(1.000 $\times$ 3.000)+(500 $\times$ 2.970)]:1.500kg.=	2.990,0
		Mb 25%	<u>747,5</u>
		Pv	3.737,5 lei/kg.

Valoare la preț de vânzare 1.534,3 kg. $\times$ 3.737,5 lei/kg. = 5.734.451 lei

Total vânzare la Pv = 13.418.600 lei + 3.807.500 lei + 5.734.451 lei =
=22.960.551 lei (în care se include și valoarea hârtiei vândute la prețul mărfii
vândute).

Consumul normat de hârtie pentru marfa vândută este de 0,300 kg. la
50.000 lei desfacere. Deci, pentru întreaga valoare va fi:

$$\frac{22.960.551 \times 0,300}{50.000} = 137,8 \text{ kg.}$$

Consumul normat calculat pentru fiecare marfă în parte este:

salam	$\frac{13.418.600 \text{ lei} \times 0,300}{50.000}$	=	80,5 kg.
brânză	$\frac{3.807.500 \text{ lei} \times 0,300}{50.000}$	=	23,0 kg.
cașcaval	$\frac{5.734.451 \text{ lei} \times 0,300}{50.000}$	=	34,3 kg.
Total		=	<u>137,8 kg.</u>

Înregistrarea vânzării:

Pv	22.960.551 lei
TVA 18%	<u>4.132.899 lei</u>
Total	27.093.450 lei

5311 "Casa" =	%	27.093.450
707 "Venituri din vânzarea mărfurilor "		22.960.551
4427 "TVA colectată"		4.132.899

Descărcarea gestiunii pentru mărfurile și materialele vândute (la cost de aprovizionare):

salam (2.580,5 kg. - 80,5 kg. hârtie) × 4.000	=	10.000.000 lei
brânză (1.523 kg. - 23 kg. hârtie) × 2.000	=	3.000.000 lei
cașcaval (1.534,3 kg. - 34,3 kg. hârtie) = 1.500 kg.	din care	
1.000 × 3.000	=	3.000.000 lei
500 × 2.970	=	1.485.000 lei
Total	=	17.485.000 lei
hârtie 137,8 kg. din care		
100 kg. × 2.500	=	250.000 lei
37,8 kg. × 2.386,66	=	90.216 lei
Total	=	340.216 lei
Total general	=	17.825.216 lei

607 "Cheltuieli privind mărfurile" =	371 "Mărfuri"/	17.825.216
	salam	10.000.000
	brânză	3.000.000
	cașcaval	4.485.000
	hârtie	340.216

Situația în analiticele contului 371 "Mărfuri" este:

D	371 "Salam"	C
Si	2.500 × 4.000 = 10.000.000	2.500 × 4.000 = 10.000.000
	≡	

D	371 "Brânză"	C
Si	3.000 × 2.000 = 6.000.000	1.500 × 2.000 = 3.000.000
	1.000 × 1.950 = 1.950.000	
	TSD 7.950.000	TSC 3.000.000
	SFD	1.500 × 2.000 = 3.000.000
		1.000 × 1.950 = 1.950.000
		4.950.000

D	371 "Cașcaval"	C
Si	$1.000 \times 3.000 = 3.000.000$	$1.000 \times 3.000 = 3.000.000$
	$1.000 \times 2.970 = 2.970.000$	$500 \times 2.970 = 1.485.000$
	TSD 5.970.000	TSC 4.485.000
	SFD	$500\text{kg.} \times 2.970 = 1.485.000$

D	371 "Hârtie"	C
Si	$100 \times 2.500 = 250.000$	$100 \times 2.500 = 250.000$
	$150 \times 2.386,66 = 358.000$	$37,8 \times 2.386,66 = 90.216$
	TSD 608.000	TSC 340.216
	SFD	$112,2 \times 2.386,66 = 267.784$

La închiderea exercițiului se inventariază stocul de hârtie și marfă, cu care ocazie se determină cantitatea vândută prin relația:

$$V_z = S_i + \text{Intrări} - S_f$$

În situația în care consumul normat a fost depășit, diferența, la cost de aprovizionare, majorează cheltuielile privind mărfurile și diminuează stocul, deci implicit valoarea lui.

În situația în care cantitatea vândută este mai mică decât consumul normat (s-au făcut economii de hârtie) diferența diminuează cheltuielile și reîntregește stocul și valoarea lui.

De exemplu, presupunând că stocul final factic de hârtie este de 120 kg. (iar stocul scriptic este de 112,20 kg.), cantitatea vândută se stabilește prin relația $V_z = 100 \text{ kg.} + 150 - 120 = 130 \text{ kg.}$ Deoarece gestiunea s-a descărcat pentru 137,80 kg., ea se va reîntregi cu $(137,80 \text{ kg.} - 130 \text{ kg.}) \times 2.386,66 = 18.616 \text{ lei,}$ prin înregistrarea:

371 "Mărfuri"/hârtie	=	607 "Cheltuieli privind mărfurile"	18.616
----------------------	---	------------------------------------	--------

În situația inversă, când $S_{\text{factic}} > S_{\text{scriptic}}$ de hârtie, (de exemplu $S_f = 110 \text{ kg.}$ și $S_s = 112,20 \text{ kg.}$), rezultă o depășire a consumului normat de către cel efectiv, $V_z = 100 + 150 - 110 = 140 \text{ kg.}$ Deoarece gestiunea s-a descărcat numai pentru 137,80 kg., se va înregistra și diferența de $(140 - 137,80) \times 2.386,66 = 5.250 \text{ lei,}$ majorându-se cheltuielile cu marfa:

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri"/hârtie	5.250
------------------------------------	---	----------------------	-------

Dacă magazinul de mezeluri-brânzeturi folosește și hârtie de ambalat pentru mărfuri vândute în greutate netă sau cu bucata (exemplu: hârtie folosită pentru ambalarea unor băuturi alcoolice fine) sau în scopuri gospodărești, consumul se determină în proporție de 3–5% din cantitatea consumată pentru vânzarea mărfurilor în greutate bruto/neto.

În exemplul nostru,

$$137,80 \text{ kg.} \times 3\% = 4 \text{ kg.}$$

Valoarea hârtiei consumată la vânzarea mărfurilor cu bucata sau în scopuri gospodărești este:

$$4 \text{ kg.} \times 2.386,66 = 9.546,64 \text{ lei}$$

Se stornează încărcarea gestiunii de mărfuri cu materialele de ambalat vândute cu bucata și folosite în scopuri gospodărești:

3013 "Materiale pentru ambalat"	=	371 "Mărfuri"/hârtie	9.546,64
---------------------------------	---	----------------------	----------

și se înregistrează consumul de materiale de ambalat mărfuri vândute cu bucata sau folosite în scopuri gospodărești:

6013 "Cheltuieli privind materialele de ambalat"	=	3013 "Materiale pentru ambalat"	9.546,64
--	---	---------------------------------	----------

Urmează operațiile de închidere a exercițiului după regulile cunoscute.

b) Aplicație privind reflectarea în contabilitate a operațiilor de aprovizionare și consum de materiale de ambalat folosite pentru vânzarea mărfurilor în greutate bruto/neto în condițiile evaluării mărfurilor la preț de vânzare

Reluând datele exemplului precedent evaluarea mărfii din stoc se face la preț de vânzare calculat astfel:

salam 2.500 kg. × 5.200 lei/kg.	=	13.000.000 lei
brânză 3.000 kg. × 2.500 lei/kg.	=	7.500.000 lei
cașcaval 1.000 kg. × 3.750 lei/kg.	=	3.750.000 lei
Total	=	<u>24.250.000 lei</u>
diferențe de preț aferente stocului de mărfuri	=	5.250.000 lei

Evaluarea stocului de hârtie se face la prețul mediu de vânzare al mărfurilor din perioada precedentă, care presupunem că este 3.730 lei/kg.

100 kg. × 3.730 lei/kg.	=	373.000 lei
<u>Ca 100 kg. × 2.500 lei/kg.</u>	=	<u>250.000 lei</u>
diferențe de preț	=	123.000 lei

Aprovizionarea depozitului de materiale cu hârtie se înregistrează în același mod. Eliberarea hârtiei spre consum magazinului necesită evaluarea ei la cost de aprovizionare și la preț de vânzare al mărfurilor, respectiv înregistrarea diferenței de preț:

100 kg. × 2.300 lei/kg.	=	230.000 lei
50 kg. × 2.560 lei/kg.	=	128.000 lei
Total	=	358.000 lei : 150 kg. = 2.386,66 lei/kg.
Valoarea la preț de vânzare =		
150 kg. × 3.730 lei/kg.	=	559.500 lei
Diferențe de preț	=	201.500 lei

371 "Mărfuri"/hârtie	=	%	559.500
3013 "Materiale de ambalat"			358.000
378 "Diferențe de preț la mărfuri"			201.500

Aprovizionarea magazinului cu:

brânză 1.000 kg. × 1.950 lei/kg.	=	1.950.000 lei
cașcaval 1.000 kg. × 2.970 lei/kg.	=	2.970.000 lei
Total	=	4.920.000 lei
TVA 18%	=	885.600 lei
Total factură	=	5.805.600 lei

Se calculează prețul de vânzare al mărfurilor intrate și marja brută aferentă acestora:

brânză Ca	=	1.950,0	
Mb 25%	=	487,5	
Pv	=	2.437,5	
Valoarea la Pv	= 1.000 kg. × 2.437,5 lei/kg.	=	2.437.500 lei
cașcaval Ca	=	2.970,0	
Mb 25%	=	742,5	
Pv	=	3.712,5	
Valoarea la Pv	= 1.000 kg. × 3.712,5 lei/kg.	=	3.712.500 lei
Total		=	6.150.000 lei

Marja brută: Valoare la Pv	6.150.000
Valoare la Ca	4.920.000
Marjă	1.230.000

<u>7.035.600</u>	%	=	%	<u>7.035.600</u>
6.150.000	371 "Mărfuri"/		401 "Furnizori"	5.805.600
	brânză 2.437.500			
	cașcaval 3.712.500			
885.600	4426 "TVA deductibilă"		378 "Diferențe de	1.230.000
			preț la	
			mărfuri"	

Se vând 2.580,5 kg. salam, 1.523 kg. brânză și 1.534,3 kg. cașcaval la următoarele prețuri de vânzare:

salam	2.580,5 kg. × 5.200,0 lei/kg.	=	13.418.600 lei
brânză	1.523,0 kg. × 2.500,0 lei/kg.	=	3.807.500 lei
cașcaval 1.534,3 kg.	1.023,0 kg. × 3.750,0 lei/kg.	=	3.836.250 lei
	511,3 kg. × 3.712,5 lei/kg.	=	1.898.201 lei
Total		=	22.960.551 lei

Consumul normat de hârtie la desfacerea efectivă este de

$$\frac{22.960.551 \times 0,300}{50.000} = 137,8 \text{ kg.}$$

Înregistrarea vânzării:

Pv	22.960.551
TVA 18%	4.132.899
Total	27.093.450

5311 "Casa"	=	%	<u>27.093.450</u>
			707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"
			4427 "TVA colectată"
			22.960.551
			4.132.899

La închiderea exercițiului, înainte de descărcarea gestiunii pentru mărfurile (și respectiv materialele de ambalat) vândute este necesară înregistrarea diferenței dintre prețul mediu de vânzare al mărfurilor din perioada precedentă

și prețul de vânzare din perioada curentă pentru materialele eliberate din depozitul magazinului.

Consumul normat de hârtie se preia din aplicația precedentă și se evaluează la cele două prețuri pentru a se calcula și înregistra diferențele de preț.

hârtie pentru salam	80,5 kg. × 3.730 lei Pv din per. prec.	=	300.265
	80,5 kg. × 5.200 lei Pv din per. crt.	=	418.600
	Diferență	=	+118.335
hârtie pentru brânză	23 kg. × 3.730 lei	=	85.790
	23 kg. × 2.500 lei	=	57.500
	Diferență	=	-28.290
hârtie pentru cașcaval	34,3 kg. din care:		
	23 kg. × 3.730 lei	=	85.790
	23 kg. × 3.750 lei	=	86.250
	Diferență	=	+460
	11,3 kg. × 3.730 lei	=	42.149
	11,3 kg. × 3.712,5 lei	=	41.951
	Diferență	=	-198

Total diferențe 118.335 - 28.290 + 460 - 198 = 90.307

371 "Mărfuri"/hârtie	=	378 "Diferențe de preț la mărfuri"	90.307
----------------------	---	------------------------------------	--------

Se calculează valoarea la preț de vânzare a mărfurilor vândute și diferențele de preț aferente, în vederea descărcării gestiunii:

salam	2.500 kg. × 5.200 lei/kg.	=	13.000.000 lei
brânză	1.500 kg. × 2.500 lei/kg.	=	3.750.000 lei
cașcaval	1.500 kg. din care:		
	1.000 kg. × 3.750 lei/kg.	=	3.750.000 lei
	500 kg. × 3.712,5 lei/kg.	=	1.856.250 lei
hârtie	100 kg. × 3.730 lei/kg.	=	373.000 lei
	37,8 kg. × 3.730 lei/kg.	=	140.994 lei
	Diferențe de preț la hârtie	=	90.307 lei
Total valoare la Pv		=	22.960.551 lei

Diferențe aferente mărfurilor vândute.

$$K_{378} = \frac{(Si + Rc)_{ct. 378}}{(Si + Rd)_{ct. 371}} \times 100 = \frac{5.373.000 + 1.521.807}{24.623.000 + 6.799.807} \times 100 =$$

$$= \frac{6.894.807}{31.422.807} \times 100 = 21,94\%$$

Diferență stoc =

$$= K_{378} \times (Sf 371 - Rc 707) =$$

$$= \frac{21,940 \times (31.422.807 - 22.960.551)}{100} = 1.856.619$$

Diferență mărfuri vândute = 6.894.807 - 1.856.619 = 5.038.188

%	=	371 "Mărfuri"	22.960.551
607 "Cheltuieli privind mărfurile"			17.922.363
378 "Diferențe de preț la mărfuri"			5.038.188

Situația în analiticele contului 371 "Mărfuri" și în contul 378 "Diferențe de preț la mărfuri" este:

D	371 "Salam"	C
Si	$2.500 \times 5.200 = 13.000.000$	$2.500 \times 5.200 = 13.000.000$

D	371 "Brânză"	C
Si	$3.000 \times 2.500,0 = 7.500.000$	$1.500 \times 2.500 = 3.750.000$
	$1.000 \times 2.437,5 = 2.437.500$	
	TSD 9.937.500	TSC 3.750.000
	SFD	$1.500 \times 2.500,0 = 3.750.000$
		$1.000 \times 2.437,5 = 2.437.500$
		6.187.500

D	371 "Cașcaval"	C
Si	$1.000 \times 3.750,0 = 3.750.000$	$1.000 \times 3.750,0 = 3.750.000$
	$1.000 \times 3.712,5 = 3.712.500$	$500 \times 3.712,5 = 1.856.250$
	TSD 7.462.500	TSC 5.606.250
	SFD	$500kg \times 3.712,5 = 1.856.250$

D	371 "Hârtie"		C
Si	$100 \times 3.730 =$	373.000	$80,5 \times 5.200,0 =$ 418.600
	$150 \times 3.730 =$	559.500	$23 \times 2.500,0 =$ 57.500
		90.307	$23 \times 3.750,0 =$ 86.250
			$11,3 \times 3.712,5 =$ 41.951
	TΣD	1.022.807	TΣC 604.301
		SFD	112,2 = 418.506

D	381 "Diferențe de preț la mărfuri"		C
		Si	5.373.000
			201.500
			1.230.000
		5.038.188	90.307
	TΣD	5.038.188	TΣC 6.894.807
SFC		1.856.619	

Prețul mediu de vânzare al mărfurilor din exercițiul curent este de

$$\frac{24.250.000 + 6.150.000}{6.500 + 2.000} = 3.576 \text{ lei,}$$

față de 3.730 lei în exercițiul precedent. La închiderea exercițiului se va înregistra diferența aferentă:

$$112,2 \text{ kg.} \times (3.730 - 3.576) = 17.229 \text{ lei.}$$

378 "Diferențe de preț la mărfuri"	=	371 "Mărfuri"/hârtie	17.279
------------------------------------	---	----------------------	--------

B) Materialele de ambalat mărfuri vândute în greutate netă sau cu bucata se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului 3018 "Alte materiale consumabile la cost de aprovizionare".

Predat unităților de desfacere care vând marfa cu pondere mare în greutate netă sau cu bucata se includ în cheltuielile exercițiului la cost mediu de aprovizionare.

Modelul reflectării în contabilitate a operațiilor de aprovizionare și consum al materialelor de ambalat pentru vânzarea mărfurilor în greutate netă sau cu bucata:

- Aprovizionarea unui depozit de materiale cu hârtie:

$$\begin{array}{rcl}
 1.500 \text{ kg.} \times 2.300 \text{ lei} & = & 3.450.000 \text{ lei} \\
 \text{Cheltuieli transport} & = & \underline{250.000 \text{ lei}} \\
 \text{Total} & = & 3.700.000 \text{ lei} : 1.500 \text{ kg.} = 2.466,66 \text{ lei/kg.}
 \end{array}$$

$$3013 \text{ "Materiale pentru ambalat"} = 5311 \text{ "Casa"} \quad 3.700.000$$

- Aprovizionarea depozitului cu hârtie:

$$\begin{array}{rcl}
 1.000 \text{ kg.} \times 2.250 \text{ lei} & = & 2.250.000 \text{ lei} \\
 \text{Cheltuieli transport} & = & \underline{150.000 \text{ lei}} \\
 \text{Ca} & = & 2.400.000 \text{ lei} : 1.000 \text{ kg.} = 2.400 \text{ lei/kg.}
 \end{array}$$

$$3013 \text{ "Materiale pentru ambalat"} = 401 \text{ "Furnizori"} \quad 2.400.000$$

- Eliberarea spre consum a 2.000 kg. hârtie unui magazin de textile:

$$\begin{array}{rcl}
 2.000 \text{ kg.} & 1.500 \text{ kg.} \times 2.466,66 = & 3.700.000 \text{ lei} \\
 & 500 \text{ kg.} \times 2.400,00 = & \underline{1.200.000 \text{ lei}} \\
 \text{Total} & = & 4.900.000 \text{ lei} : 2.000 \text{ kg.} = 2.450 \text{ lei/kg.}
 \end{array}$$

$$6013 \text{ "Cheltuieli cu materiale de ambalat"} = 3013 \text{ "Materiale pentru ambalat"} \quad 4.900.000$$

- La închiderea exercițiului se constată în stoc 400 kg. hârtie, care se evaluează la $\text{Ca} = 2.450 \text{ lei/kg.}$

$$400 \times 2.450 = 980.000$$

$$\text{Vz} = \text{Si} + \text{I} - \text{Sf} = 0 + 4.900.000 - 980.000 = 3.920.000$$

Se diminuează cheltuielile pentru stocul final

$$3013 \text{ "Materiale pentru ambalat"} = 6013 \text{ "Cheltuieli cu materiale de ambalat"} \quad 980.000$$

urmând ca la deschiderea exercițiului viitor să se facă înregistrarea inversă.

Situația în contul 6018 "Cheltuieli cu alte materiale consumate" este:

D	6018 "Cheltuieli cu materiale de ambalat"	C
4.900.000	980.000	
	Sintermed. 3.920.000	
		care se transferă în contul de rezultate ca fiind cheltuiala cu materialele vândute

Partea a doua - Teste grilă și întrebări

Teste grilă

1. Ambalajele de transport sau circulație sunt cuprinse în:

- a) activele imobilizate;
- b) capitalurile proprii;
- c) activele circulante;
- d) activele de regularizare.

2. Ambalajele achiziționate se evaluează la:

- a) preț de cumpărare;
- b) cost de achiziție;
- c) preț de vânzare;
- d) cost de producție.

3. În bilanț ambalajele se regăsesc la:

- a) preț de cumpărare;
- b) preț de vânzare;
- c) valoare netă **contabilă**;
- d) valoare brută **contabilă**.

4. Ambalajele consemnate la client:

- a) ies din patrimoniu;
- b) rămân în patrimoniu;
- c) se consideră vândute;
- d) se consideră pierdute.

5. Contul 409 "Furnizori - debitori" funcționează:

- a) la client;
- b) la furnizor;
- c) la client și furnizor;
- d) nu se utilizează.

6. Contul 419 "Clienți creditori" se utilizează:

- a) la client;
- b) la furnizor;
- c) la client și furnizor;
- d) nu se utilizează.

7. Pentru urmărirea vânzărilor de ambalaje se utilizează contul:

- a) 707 "Venituri din vânzări de mărfuri";
- b) 708 "Venituri din activități diverse";
- c) 704 "Venituri din prestații";
- d) 381 "Ambalaje".

8. Ambalajele consemnate nerestituite la termen se consideră, în contabilitatea furnizorului:

- a) vândute;
- b) cumpărate;
- c) pierdute;
- d) aflate la terți.

9. Ambalajele consemnate nerestituite la termen se consideră, în contabilitatea clientului:

- a) vândute;
- b) cumpărate;
- c) pierdute;
- d) aflate la terți.

10. Operațiunile cu ambalaje aduc:

- a) profit;
- b) pierdere;
- c) nu determină rezultat;
- d) nu au importanță sub aspectul rezultatului.

Întrebări

1. Ce implicații are existența diferitelor tipuri de ambalaje în organizarea generală a contabilității ambalajelor?
2. Care sunt criteriile de clasificare a ambalajelor și cum se clasifică ele?
3. Ce operații specifice ambalajelor cunoașteți și ce documente implică ele?
4. Cum se evaluează ambalajele?
5. Cum se clasifică materialele de ambalat și cum se contabilizează ele?
6. Ce reprezintă consemnarea ambalajelor și la ce preț se pot restitui ambalajele consemnate?
7. Cu ajutorul căror conturi se urmăresc ambalajele consemnate în contabilitate?
8. Cum explicați veniturile obținute de un magazin la vânzarea materialelor de ambalat mărfuri care se vând în greutate bruto-neto?
9. Preferați circulația ambalajelor de transport la schimb sau prin facturare și decontare distinctă? Explicați de ce.
10. Ce regim au ambalajele pentru mărfurile provenite din import?

Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare

Aplicația nr. 1

Factura primită de o societate comercială cu ridicata cuprinde:

- mărfuri 200 bucăți; preț de cumpărare 5.000 lei/bucată, TVA 18%;
- ambalaje 10 bucăți, preț de cumpărare 10.000 lei/bucată, TVA 18%;
- cheltuieli de transport 110.000 lei, TVA 18%.

Să se calculeze valoarea de intrare a mărfurilor și ambalajelor.

Aplicația nr. 2

Factura primită de societatea "Prisma" cuprinde: 5.000 bucăți ambalaje destinate vânzării unor produse alimentare cu amănuntul; prețul de cumpărare 200 lei/bucată; cheltuieli de transport 100.000 lei; TVA 18%. Factura este plătită la 30 zile, fiind prevăzut și un scont de 2%.

Plata se face imediat prin cec bancar.

Se cere: înregistrarea operațiilor, cu justificarea calculelor de rigoare.

Aplicația nr. 3

Societatea "Prisma" vinde pe 3 octombrie mărfuri la un preț de vânzare de 10.000.000 lei; TVA 18% și facturează ambalaje în regim de consemnare în valoare de 1.000.000 lei (200 bucăți x 5.000 lei/bucată).

Pe 8 octombrie încasează factura.

Pe data de 3 noiembrie primește jumătate din ambalajele consemnate.

Se cere: contabilizarea operațiilor de vânzare, decontare, restituiri de ambalaje, soluționarea celor nerestituite.

Aplicația nr. 4

Societatea comercială "Lotus" S.A. comandă 100 bucăți ambalaje din material plastic a 10.000 lei/bucată, la un producător de articole din materiale plastice.

La 15 ianuarie primește factura conținând comanda, TVA 18%.

Pe 20 ianuarie "Lotus" S.A. vinde mărfuri de 3.000.000 lei, ambalate în 10 bucăți ambalaje care la golire se restituie (circulă în sistem de consemnare); prețul de consemnare fiind de 11.000 lei/bucată.

Pe 25 ianuarie, clientul restituie 7 bucăți ambalaje, 3 bucăți le păstrează, fiindu-i facturate ferm, TVA 18%.

Se cere: înregistrarea operațiilor în contabilitatea furnizorului și clientului.

Aplicația nr. 5

Societatea en-gros "Lotus" S.A. cumpără conform facturii mărfuri de 5.000.000 lei, TVA 18% și ambalaje de 1.000.000 lei (200 bucăți x 5.000 lei/bucată), TVA 18%.

Vinde mărfuri și ambalaje unui magazin conform facturii care cuprinde:

- mărfuri preț de vânzare 3.000.000 lei;
- ambalaje 50 bucăți x 500 lei/bucată;
- TVA 18%.

Ulterior magazinul restituie cele 50 bucăți ambalaje.

Se cere: contabilizarea operațiilor cu mărfuri și ambalaje la societatea "Lotus", știind că marja practică este de 25%, aplicată costului de achiziție.

Aplicația nr. 6

Societatea "Lotus" S.A. are, la un anumit moment, la contul 419 "Clienți-creditori" (pentru ambalaje) sold creditor de 108.960 lei, corespunzând unor ambalaje consemnate al căror cost este 160 lei/bucată și preț de consemnare 240 lei/bucată. La aceeași dată rezultă din fișa stocului ambalaje existente în depozit de 346 bucăți.

Care este valoarea stocului de ambalaje în bilanț?

Aplicația nr. 7

Societatea "Lotus" S.A. a vândut mărfuri și a facturat ambalaje în sistem de consemnare 40 bucăți, a 1.000 lei/bucată.

La scadență se returnează 35 bucăți la 1.000 lei/bucată și 5 bucăți cu 850 lei/bucată.

Se cere: înregistrarea operațiilor legate de consemnarea ambalajelor și de restituirea acestora, în contabilitatea societății "Lotus".

Aplicația nr. 8

Rezolvați cazul de la punctul 7 în condițiile restituirii celor 40 bucăți ambalaje la 800 lei/bucată.

Aplicația nr. 9

La sfârșitul exercițiului se cunosc datele:

- sold cont 381 "Ambalaje": 500 bucăți; preț de înregistrare 1.000 lei/bucată;
- stoc la inventar 480 lei/bucată;
- diferențele la inventar se suportă de unitate.

Să se înregistreze diferența la inventar și să se prezinte situația contului 381.

Aplicația nr. 10

Pe baza datelor exemplului 9 și cunoscând că valoarea de inventar a ambalajelor este de 950 lei/bucată, să se prezinte operațiile contabile ce decurg din diferența de valoare și să se prezinte situația în bilanț a ambalajelor.

Aplicația nr. 11

Înregistrați în contabilitatea societăților "X" și "Y" următoarele operațiuni economico-financiare, efectuând și decontările dintre ele:

a) Societatea "X" achiziționează un lot de mărfuri, factura cuprinzând:

- marfă "A" 5.000 bucăți, preț de cumpărare 100 lei/bucată;
- marfă "B" 10.000 bucăți, preț de cumpărare 150 lei/bucată;
- ambalaje - cutii 2.000 bucăți, preț de cumpărare 75 lei/bucată;
- cheltuieli de transport 200.000 lei;
- TVA 18%.

b) Societatea "X" încasează un avans pentru vânzarea de mărfuri de 1.180.000 lei cuprinzând și TVA-ul de la societatea "Y".

c) Societatea "X" vinde în contul avansului, societății "Y":

- marfă "B" 10.000 bucăți, preț de vânzare 230 lei/bucată;
- cutii 1.600 bucăți;
- TVA 18%.

d) Pentru încasarea creanțelor înainte de scadență Societatea "X" acordă Societății "Y" un scont de 1%.

e) Societatea "X" primește de la Societatea "Y":

- ambalaje goale 1.000 bucăți;
- bonificație 5%;
- TVA 18%.

Capitolul 8

Partea 1 - CONTABILITATEA ACTIVITĂȚII DE CAZARE, A ALTOR PRESTĂRI DE SERVICII PENTRU POPULAȚIE ȘI A ACTIVITĂȚII DE TURISM

8.1. Activitatea de cazare și alte prestări de servicii: caracterizare, documente specifice și reflectarea în contabilitate

Deși strâns legată de alimentația publică și turism, activitatea de cazare are o autonomie, desfășurându-se în cadrul unor unități operative specifice.

Formă a prestărilor de servicii, activitatea de cazare are un caracter nematerial. Ca urmare, reflectarea ei în contabilitate este mai simplă, reducându-se la înregistrarea pe de-o parte a cheltuielilor de cazare, iar pe de alta a veniturilor aferente, diferența dintre ele reprezentând rezultatul acestei activități.

Dotarea materială a unității și calitatea diferită a serviciilor determină niveluri diferențiate ale cheltuielilor. Ca urmare se impune stabilirea unor venituri diferențiate pe categorii de unități operative.

Această diferențiere face necesară clasificarea unităților operative de cazare după importanța lor și după condițiile materiale și gradul de confort oferit:

a) După importanța lor, unitățile de cazare pot fi:

- unități principale: hoteluri, hanuri turistice, moteluri, cabane turistice etc.
- unități complementare: popasuri turistice, sate de vacanță, camere la cetățeni etc.

b) **După condițiile materiale și gradul de confort**, unitățile de cazare pot fi catalogate de la una la cinci stele.

Acest din urmă criteriu de clasificare determină sistemul de tarife pentru cazare.

Tarifele de cazare exprimă valoarea serviciilor corespunzătoare și au drept scop acoperirea cheltuielilor și asigurarea realizării profitului întreprinderii.

Tariful de cazare poate fi diferențiat și în funcție de perioada de cazare (sezon) care influențează raportul cerere-ofertă a spațiilor de cazare.

Concomitent cu cazarea, întreprinderea mai poate pune la dispoziția turiștilor sau altor persoane:

- servicii de tratament;
- servicii de frizerie, coafură, închirieri de obiecte, curățătorie sau spălătorie chimică;
- servicii de agrement;
- servicii de poștă (convorbiri telefonice, telex, telegraf, etc.);
- schimb valutar.

Documentele și evidența operativă a activității de cazare hotelieră

Activitatea de cazare presupune:

- operații de rezervare și închiriere a spațiilor de cazare;
- operații de urmărire și încasare a tarifelor pentru serviciile prestate.

Rezervarea spațiilor de cazare se face pe baza **comenzilor verbale** ale pasagerilor sau a **Comenzii de rezervare** întocmită de agențiile de turism. Acestea cuprind denumirea și adresa unității solicitante, numărul pasagerilor și numele lor sau a delegatului turiștilor, numărul locurilor și durata cazării. Comenzile se înscriu în **Registrul de evidență a comenzilor**.

La cazare, recepționarul completează datele de identitate ale pasagerilor în **Cartea de Imobil** și întocmește "**Diagrama grupului**" în vederea repartizării locurilor de cazare. Aceasta cuprinde tariful, numărul de zile, suma de încasat, date ce se înscriu ulterior în "**Situația prestațiilor și decontărilor**".

Pentru toate celelalte servicii oferite pasagerilor, secțiile prestatoare transmit recepției **Bonuri de servicii**, ale căror date se înscriu în "**Situația prestațiilor și decontărilor**".

Pe baza situației întocmite, recepția emite "**Nota de plată**" care servește decontării în numerar sau pe baza filelor din carnete CEC cu limită de sumă.

Pentru decontarea prin virament este necesară întocmirea facturii, un exemplar al acesteia fiind remis conducătorului de grup.

Notele de plată se centralizează la sfârșitul zilei în "**Borderoul notelor de plată**".

Evidența operativă se realizează cu ajutorul:

- a) **Diagrama locurilor libere și ocupate** care urmărește situația spațiilor de cazare.
- b) **Situația prestărilor și decontărilor** care reflectă în orice moment sumele datorate de pasageri și încasarea lor pe feluri de servicii.
- c) **Raportul de gestiune** care stabilește zilnic situația realizărilor și a încasărilor distinct pe servicii prestate și modalități de încasare.

În cazul cazării în stațiuni balneo-climaterice, se mai întocmesc unele documente specifice, ca:

- "**Evidența sosirilor și plecărilor**" completată pe baza Biletelor de odihnă și tratament;
- "**Situația realizărilor și decontării prestărilor pe beneficiari și perioade**" etc.

Activitatea de cazare impune și întocmirea de documente care să consemneze cheltuielile aferente, ca de exemplu: Bonuri de consum materiale, State de salarii, Situații de calcul a amortizării etc.

Înregistrarea curentă a operațiilor privind activitatea de cazare se poate face conform exemplului ce urmează:

1. Din rapoartele de gestiune ale unui hotel rezultă sumele datorate de pasageri pentru cazare de 200.000 lei, TVA 18% (adică 36.000 lei).

411 "Clienți" (interni)	=	%	236.000
		704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate"	200.000
		4427 "TVA colectată"	36.000

2. Sumele încasate ulterior în numerar, conform monetarelor sunt de 80.000 lei, iar cele prin virament 156.000 lei.

%	=	411 "Clienți" (interni)	236.000
5311 "Casa"			80.000
5121 "Disponibil la bancă, în lei"			156.000

3. Colectarea în cursul lunii a cheltuielilor determinate de activitatea de cazare:

• salariile datorate personalului	100.000 lei
• contribuția la asigurările sociale 25%	25.000 lei
• contribuția la fondul de șomaj 5%	5.000 lei
• amortizarea mijloacelor fixe	30.000 lei
• obiecte de inventar date în folosință	10.000 lei
• consum de materiale	8.000 lei
• costul serviciilor executate de terți	10.000 lei
• TVA 18%	1.800 lei

– înregistrarea salariilor datorate personalului

641 "Cheltuieli cu salariile personalului"	=	421 "Personal, remunerații datorate"	100.000
--	---	--------------------------------------	---------

– înregistrarea C.A.S.

6451 "Cheltuieli privind asigurările sociale"	=	4311 "Contribuția unității la asigurările sociale"	25.000
---	---	--	--------

– înregistrarea C.P.S.

6452 "Cheltuieli privind protecția socială"	=	4371 "Contribuția unității la fondul de șomaj"	5.000
---	---	--	-------

– înregistrarea amortizării mijloacelor fixe

681 "Cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor"	=	281 "Amortizări privind imobilizările corporale"	30.000
---	---	--	--------

– înregistrarea uzurii obiectelor de inventar

602 "Cheltuieli privind obiectele de inventar"	=	322 "Uzura obiectelor de inventar"	10.000
--	---	------------------------------------	--------

– înregistrarea consumului de materiale

601 "Cheltuieli privind materialele consumabile"	=	301 "Materiale consumabile"	8.000
--	---	-----------------------------	-------

– înregistrarea serviciilor prestate de terți

%	=	401 "Furnizori"	11.800
61/62 "Cheltuieli privind serviciile prestate de terți"			10.000
4426 "TVA deductibilă"			1.800

4. Transferul la sfârșitul lunii a cheltuielilor colectate.

121 "Profit și pierdere"	=	%	188.000
641 "Cheltuieli cu salariile personalului"			100.000
6451 "Cheltuieli privind asigurările sociale"			25.000
6452 "Cheltuieli privind protecția socială"			5.000
681 "Cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor"			30.000
602 "Cheltuieli privind obiectele de inventar"			10.000
601 "Cheltuieli privind materialele consumabile"			8.000
61/62 "Cheltuieli privind serviciile prestate de terți"			10.000

5. Transferul la sfârșitul lunii a veniturilor din cazare.

704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate"	=	121 "Profit și pierdere"	200.000
---	---	--------------------------	---------

Soldul creditor al contului 121 "Profit și pierdere" de 12.000 lei exprimă profitul întreprinderii din activitatea de exploatare.

8.2. Activitatea de turism: caracterizare, clasificare, documente specifice

Turismul, formă a comerțului invizibil, are ca obiect organizarea și desfășurarea unor călătorii în afara localității de reședință pentru satisfacerea intereselor legate de utilizarea timpului liber al populației.

Acțiunile turistice se pot grupa în funcție de scopul lor în: călătorii de agrement, de odihnă și recreere, de tratament și cură balneo-climaterică, sportive, tehnico-științifice etc.

În afara actului propriu-zis de deplasare a turiștilor în timpul lor liber, turismul mai cuprinde industria care contribuie la satisfacerea nevoilor turistice: activitatea întreprinderilor hoteliere și de alimentație publică, activitatea de transport a turiștilor etc.

După locul de proveniență a turiștilor, **turismul poate fi intern sau internațional.**

Turismul intern se practică de cetățeni în limita granițelor țării de reședință.

Turismul internațional se practică în afara granițelor țării de reședință.

După sensul circulației turistice, turismul internațional poate fi:

- **turism de primire sau exportul turistic** care se referă la sosirile de turiști străini într-o țară (în vederea consumului de mărfuri sau servicii);
- **turism de trimitere sau importul turistic**, care se referă la plecările de turiști într-o altă țară (unde li se pun la dispoziție mărfuri sau li se prestează servicii).

După modul de angajare a prestațiilor turistice, turismul poate fi:

- organizat;
- neorganizat;
- semiorganizat.

Turismul organizat se caracterizează prin prestații turistice programate pe bază de contract. Cel neorganizat cuprinde prestații angajate în prealabil, dar nu pe baze contractuale. Turismul semiorganizat cuprinde elemente îmbinate ale celorlalte două forme. Angajarea prestațiilor determină modul de decontare a

serviciilor. În turismul organizat decontarea se face între unitățile contractante, în timp ce în cel neorganizat are loc încasarea anticipată a serviciilor de la turiști. În cazul unor servicii neprestate li se va restitui acestora contravaloarea lor.

În turismul intern decontarea se face în lei, în timp ce în cel internațional aceasta se face în valută sau în lei și valută.

Turismul prezintă o serie de trăsături specifice care influențează modul de organizare a contabilității.

a) Diversitatea serviciilor ce se asigură turistului pe parcursul călătoriei sale (cazare, masă, transport, vizite etc.) determină **complexitatea activității turistice**. Totalitatea serviciilor prestate turistului alcătuiește **produsul turistic**.

Dacă aceste servicii se cuprind în cadrul unui program delimitat în timp și spațiu, pe un anumit profil turistic, ele formează acțiunea turistică (program de vacanță, excursia etc.).

Acțiunile turistice se pot individualiza după anumite criterii (apartenența națională a turiștilor, modul de angajare a acțiunii etc.) pe tipuri de acțiuni: interne, externe, contractuale, ocazionale etc.

Prestațiile turistice se pot clasifica la rândul lor, după modalitatea de realizare, în tipuri de prestații: desfacerea mărfurilor prin unitățile de alimentație publică, pensiuni etc.

Pentru a determina eficiența activității desfășurate global și parțial se impune evidențierea cheltuielilor și veniturilor pe: activități, tipuri și feluri de activități turistice, tipuri și feluri de prestații turistice etc.

b) **Fiecare acțiune turistică se încredințează unui agent de turism** care primește mandat pentru efectuarea cheltuielilor necesitate de realizarea ei.

Mănuind diverse valori (bani, bilete de călătorie etc.) agentul de turism devine debitor până în momentul justificării valorilor primite, care coincide cu încheierea acțiunii.

Ca urmare, înregistrarea cheltuielilor în contabilitate are loc după încheierea acțiunilor turistice, deoarece agentul reține documentele de cheltuieli asupra sa pe parcursul călătoriei.

Numărul mare de acțiuni turistice determină urmărirea cheltuielilor fiecărei acțiuni cu ajutorul evidenței tehnic-operative. Contabilitatea de gestiune internă se organizează numai pe tipuri de acțiuni și pe activități turistice.

c) Acțiunile turistice au o durată relativ scurtă.

În consecință există posibilitatea stabilirii cu ușurință a eficienței economice a fiecărei acțiuni, cheltuielile și veniturile fiind aferente aceleiași perioade de gestiune.

d) **Prestațiile turistice se încasează, de regulă, anticipat**, în vederea utilizării integrale a capacităților bazei tehnico-materiale. De aceea se utilizează instrumente de plată cu caracter internațional, care garantează încasarea serviciilor prestate: cărți de credit, efecte de comerț etc.

Întrucât valoarea efectivă a prestațiilor diferă de cea încasată anticipat, sau din diverse motive acțiunea turistică se poate anula, reflectarea încasărilor ca venituri se face după încheierea acțiunii turistice. În acest context încasarea coincide cu evidențierea veniturilor în contul 472 "Venituri în avans".

Condițiile diferite de angajare a prestațiilor turistice determină diferențieri în modul de decontare a serviciilor și de evidențiere a veniturilor și cheltuielilor. Astfel, decontarea în turismul organizat se face între unitățile contractante prin intermediul băncilor; în turismul neorganizat are loc încasarea anticipată de la turiști urmând să se regularizeze sumele încasate sau să se restituie în cazul serviciilor neprestate.

În turismul organizat, cheltuielile și veniturile se evidențiază numai de unitatea contractantă, chiar dacă la realizarea lui participă și unități prestatoare. În turismul neorganizat cheltuielile și veniturile se reflectă în contabilitatea unității care organizează și încasează serviciile turistice.

Cheltuielile efectuate de unitățile prestatoare nu se evidențiază în calitate de cheltuieli ale activității turistice ci de cheltuieli ale activității de prestații turistice, urmând să se recupereze de la unitatea solicitantă. Veniturile se constituie, de asemenea, din activitățile de prestări turistice.

Participarea mai multor unități de turism la realizarea unei acțiuni turistice face ca una dintre ele să îndeplinească rolul de unitate organizatoare iar celelalte de unități prestatoare. Acest lucru determină evidențierea veniturilor și cheltuielilor activității de turism numai în contabilitatea unității organizatoare și recuperarea prețului serviciilor turistice de către unitățile prestatoare de la unitatea organizatoare (de regulă agenții turistice). Unitățile prestatoare primesc pentru unele prestații un comision din care își acoperă cheltuielile proprii și își asigură profitul.

Principalele documente utilizate în turismul intern sunt: biletele de tratament și odihnă, Borderoul de încasări-restituiri, Situația trimerilor la

tratament și odihnă, Programul excursiilor, Analiza de preț, Dosarul acțiunii turistice, Factura, Dispoziția de plată sau încasare.

În turismul internațional apar în plus graficele privind excursiile externe, pașapoartele turistice, Decontul excursiei.

Biletele de tratament și odihnă înscriu suma încasată de la client, obținută prin însumarea serviciilor oferite (masă, cazare, transport, tratament etc.) cu comisionul unității de turism (care se determină prin aplicarea unei cote procentuale la valoarea serviciilor oferite). În situațiile în care, din motive întemeiate clienții emit **cereri de restituire**, unitățile de turism le restituie sumele încasate diminuate cu comisionul și eventual serviciile care nu se pot decomanda (cazarea, regia de masă etc.). Dacă renunțarea la bilet apare din cauze de forță majoră, unitățile de turism restituie sumele încasate integral.

Pentru locurile valorificate se întocmește zilnic **Borderoul de încasări-restitui**, iar pe baza lui **Situația trimiterilor la odihnă și tratament** care stă la baza decontării cu unitatea deținătoare a bazei tehnico-materiale. Periodic se emit **Deconturi de regularizare** dacă locurile efectiv ocupate nu coincid cu cele contractate.

Pregătirea acțiunilor turistice constând în excursii necesită: elaborarea programului excursiilor, stabilirea prețului, valorificarea excursiilor, lansarea comenzilor către prestatorii de servicii, întocmirea dosarului turistic și desemnarea ghidului însoțitor al grupului de turiști.

Programul excursiei se elaborează de către agentul de turism pe baza planului acțiunilor turistice și cuprinde: perioada excursiei, itinerariul, prețul excursiei etc.

Prețul excursiei se stabilește de către agentul de turism al unității organizatoare și cuprinde cheltuielile ocazionate de acțiunea respectivă și profitul brut convenit unității de turism.

Cheltuielile ocazionate de acțiunea turistică se referă la: cheltuieli de cazare, masă, personal însoțitor, transport, asigurare etc. Ele se determină pe baza tarifelor practicate pentru serviciile turistice.

Odată stabilit, prețul excursiei se inserează în documentul intitulat **Analiza de preț** pe structura mai sus menționată.

Urmează valorificarea excursiei care presupune încasarea anticipată de către agentul de turism a prețului excursiei (aceasta se face pentru grupuri de turiști prin delegați ai lor sau individual, la ghișeele oficiilor, agențiilor, filialelor sau punctelor turistice).

Agentul de turism eliberează turiștilor Biletul colectiv sau individual de excursie și întocmește **Lista turiștilor la acțiunea respectivă**.

Dacă turiștii renunță la excursie, agentul de turism le restituie sumele încasate diminuate cu profitul brut cuprins în prețul excursiei și valoarea serviciilor plătite prestatorilor de servicii și care nu se mai pot deconta. Restituirile se fac din încasări și se menționează pe verso-ul biletului de excursie care se reține de agent.

Pe baza biletelor de excursie se întocmește **Borderoul de încasări-restitui** (pe fiecare excursie). Borderourile întocmite se centralizează în **Recapitulația de încasări-restitui** excursii interne. Pe baza acesteia se depune numerarul la casierie și se primește **Chitanța**.

După valorificarea excursiilor, agentul de turism al societății organizatoare lansează **Comenzi** către prestatorii de servicii (menționând: felul serviciilor, numărul de turiști, valoarea unitară și totală, modul de decontare).

Apoi se întocmește **dosarul acțiunii** și se desemnează ghidul însoțitor căruia i se predă. El conține: delegația de însoțire a grupului, programul turistic, comenzile și confirmările din partea prestatorilor de servicii, decontul de cheltuieli.

Urmează efectuarea excursiilor, sarcina conducerii și gestionării având-o ghidul însoțitor. El preia dosarul acțiunii, carnete CEC-uri și un avans spre decontare, asigurând pe parcursul acțiunii asistența de specialitate și urmărirea încadrării cheltuielilor în cele antecalulate. Efectuează decontarea cu prestatorii de servicii și preia documentele justificative de la aceștia (facturi, note de plată, chitanțe etc.). La terminarea acțiunii turistice are obligația să restituie turiștilor valoarea serviciilor neprestate.

În final, se efectuează **decontarea acțiunilor**, în care scop ghidul însoțitor completează Dosarul acțiunii și-l predă agentului de turism cu următoarea componență: decontul acțiunii, programul, copiile comenzilor, notele de plată, acte de cheltuieli efective, copiile notelor de decontare, raportul de desfășurare a acțiunii, carnetul de CEC-uri.

Agentul de turism verifică Decontul de cheltuieli și stabilește diferențele dintre cheltuielile efective și cele antecalulate regularizându-le astfel:

- depășirile datorate unor cauze obiective se suportă de unitatea de turism organizatoare;
- depășirile datorate unor cauze subiective se suportă de persoana care a comandat sau decontat servicii de o valoare mai mare;

- economiile reprezentând servicii neprestate se restituie turiștilor;
- economiile realizate la servicii prestate mărește profitul unității organizatoare.

Deconturile acțiunilor se centralizează în Jurnalul de turism care servește înregistrărilor în contabilitate.

Procesul de realizare a excursiilor externe cuprinde: contractarea acțiunilor, derularea contractelor, decontarea cu firmele externe și cu unitățile de turism valorificatoare. Pe baza contractelor se elaborează pentru fiecare țară și itinerariu grafice privind excursiile externe, care se trimit spre confirmare firmelor externe. În **Analiza de preț** se cuprind:

- cheltuieli interne: de asigurare, transport, publicitate etc.
- cheltuieli necomerciale: bani de buzunar, bilete de spectacol etc.
- cheltuieli comerciale: masă, cazare, transport etc.

Înscrierea la excursii în cadrul etapei de valorificare presupune achitarea unui avans din prețul excursiei și al taxelor prevăzute de legislație (taxă de pașaport, de viză etc.). Restul se achită înainte plecării în excursie, când se eliberează Biletul de excursie externă.

În rest, derularea excursiei și decontarea prețului ei impune completarea aceluiași documente ca în cazul excursiilor interne.

8.2.1. Reflectarea în contabilitate a activității de turism intern

Operațiile privind realizarea acțiunilor de odihnă și tratament necesită evidențierea valorificării lor, constituirii veniturilor, efectuării și decontării cheltuielilor și rezultatului obținut.

Principalele conturi utilizate sunt:

- 472 "Venituri în avans" pentru trimiteri la tratament și odihnă care înregistrează prețul serviciilor de tratament și odihnă încasat anticipat. Încasările anticipate se constituie ca venituri în același exercițiu financiar, la începutul perioadelor de sejur, conform locurilor efectiv valorificate;
- 704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate" care reflectă veniturile constituite la începutul sejurului;
- conturi de cheltuieli utilizate pentru colectarea cheltuielilor unității organizatoare;
- conturi de trezorerie pentru efectuarea decontărilor.

Pentru exemplificare, considerăm că o agenție de turism a valorificat 100 bilete de odihnă, costul unui bilet fiind de 50.000 lei, iar comisionul unității de turism 5%. Cheltuielile administrativ-gospodărești ale agenției sunt în sumă de 180.000 lei din care: salarii 75.000 lei, CĂS 18.750 lei, ajutor șomaj 3.750 lei, consum de materiale 25.000 lei, amortizarea mijloacelor fixe 20.000 lei, servicii prestate de terți 37.500 lei.

Operațiunile privind trimerile la odihnă se înregistrează astfel:

1. Încasarea biletelor de odihnă

100 bilete × 50.000 lei/bilet	=	5.000.000 lei	TVA	900.000 lei
comision 5%	=	250.000 lei	TVA	45.000 lei
Total	=	5.250.000 lei	TVA	945.000 lei
Total general	=	6.195.000 lei		

5121 "Disponibil în lei"	=	%	6.195.000
472 "Venituri în avans"			5.000.000
704 "Venituri din servicii prestate"			250.000
4427 "TVA colectată"			945.000

2. Constituirea la începutul sejurului a veniturilor

472 "Venituri în avans"	=	704 "Venituri din servicii prestate"	5.000.000
-------------------------	---	--------------------------------------	-----------

3. Înregistrarea prețului serviciilor prestate pe baza facturii primite de la unitatea prestatoare (de exemplu un hotel):

100 bilete × 50.000 lei/bilet	=	5.000.000 lei
TVA 18%	=	900.000 lei
Total	=	5.900.000 lei

%	=	401 "Furnizori"	5.900.000
628 "Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți"			5.000.000
4426 "TVA deductibilă"			900.000

4. Înregistrarea cheltuielilor agenției:

a) salariile personalului

641 "Cheltuieli cu salariile"	=	421 "Personal, remunerații datorate"	75.000
-------------------------------	---	--------------------------------------	--------

b) CAS, ajutor șomaj

645 "Cheltuieli privind asigurările și protecția socială"	=	%	22.500
		431 "Contribuții la asigurări sociale"	18.750
		437 "Contribuții la ajutor șomaj"	3.750

c) consum de materiale

601 "Cheltuieli cu materiale consumabile"	=	301 "Materiale consumabile"	25.000
---	---	-----------------------------	--------

d) amortizarea mijloacelor fixe

681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea și provizioanele"	=	281 "Amortizarea imobilizărilor corporale"	20.000
---	---	--	--------

e) servicii prestate de terți

%	=	401 "Furnizori"	44.250
61/62 "Cheltuieli cu serviciile prestate de terți"			37.500
4426 "TVA deductibilă"			6.750

5. Transferul veniturilor în contul 121 "Profit și pierdere"

704 "Venituri din serviciile prestate"	=	121 "Profit și pierdere"	5.250.000
--	---	--------------------------	-----------

6. Transferul cheltuielilor

121 "Profit și pierdere"	=	%	5.180.000
641 "Cheltuieli cu salariile personalului"			75.000
645 "Cheltuieli privind asigurările sociale și protecția socială"			22.500
601 "Cheltuieli privind materialele consumabile"			25.000
681 "Cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor"			20.000
61/62 "Cheltuieli privind serviciile prestate de terți"			5.037.500

Rezultă un profit pentru unitatea organizatorică de 70.000 lei.

D	121 "Profit și pierdere"	C
6)	5.180.000 lei	5.250.000 lei (5)
SfC	70.000 lei	

Contabilizarea excursiilor interne se face în mod similar.

8.2.2. Reflectarea în contabilitate a activității de turism internațional

Presupune folosirea aceluiași conturi ca și în cazul turismului intern cu specificația necesității înregistrării diferențelor de curs valutar între momentul încasării avansului și cel al efectuării excursiei.

În vederea exemplificării metodologiei de contabilizare, considerăm următoarele date privind o acțiune contractuală derulată de un agent de turism al unității contractante, în cazul unui export turistic:

- valoarea externă a acțiunii contractate, stabilită pe baza prețului extern din contract și a volumului efectiv al serviciilor prestate = 6.000 \$
- avansul încasat de la firma externă la cursul zilei de 1.100 lei/\$ = 4.000 \$

- cursul dolarului la data facturării prestației turistice = 1.000 lei/\$
- cheltuieli directe decontate de agentul de turism = 5.500.000 lei
(cu cecuri și în numerar)
- cheltuieli administrativ-gospodărești ale unității contractante = 250.000 lei

Contabilizarea operațiilor economice privind exportul turistic contractual, pe baza datelor de mai sus, se face astfel:

1. Încasarea avansului

$$4.000 \$ \times 1.100 \text{ lei}/\$ = 4.400.000 \text{ lei}$$

5124 "Disponibil în devize"	=	472 "Venituri în avans"	4.400.000
-----------------------------	---	-------------------------	-----------

2. Facturarea serviciilor firmei externe

$$6.000 \$ \times 1.000 \text{ lei}/\$ = 6.000.000 \text{ lei}$$

Avans încasat:

$$4.000 \$ \times 1.100 \text{ lei}/\$ = 4.400.000 \text{ lei}$$

$$4.000 \$ \times 1.000 \text{ lei}/\$ = 4.000.000 \text{ lei}$$

$$\text{Diferență favorabilă} = 400.000 \text{ lei}$$

Diferență de încasat:

$$2.000 \$ \times 1.000 \text{ lei}/\$ = 2.000.000 \text{ lei}$$

Actualizarea venitului în avans

472 "Venituri în avans /export turistic"	=	%	4.400.000
		704 "Venituri din servicii prestate"	4.000.000
		765 "Venituri din diferențe de curs"	400.000

Înregistrarea diferenței

411 "Clienți"	=	704 "Venituri din servicii prestate"	2.000.000
---------------	---	--------------------------------------	-----------

3. Încasarea diferenței de 2.000 \$ × 1.050 lei/\$ la data încasării =
=2.100.000 lei

5124 "Disponibil în devize"	=	%	2.100.000
		411 "Clienți"	2.000.000
		765 "Venituri din diferențe de curs"	100.000

4. Înregistrarea cheltuielilor directe decontate de agentul de turism =
=5.500.000 lei

628 "Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți"	=	401 "Furnizori"	5.500.000
--	---	-----------------	-----------

5. Înregistrarea cheltuielilor generale ale unității

clasa 6 (alte conturi după natură)	=	%	250.000
		Conturi corespunzătoare naturii cheltuielilor	250.000

6. Transferul veniturilor asupra rezultatului

%	=	121 "Profit și pierdere"	6.500.000
704 "Venituri din servicii prestate"			6.000.000
765 "Venituri din diferențe de curs"			500.000

7. Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului

121 "Profit și pierdere"	=	%	5.750.000
		628 "Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți"	5.500.000
		Clasa 6 Alte conturi după natură	250.000

Profitul obținut de unitatea contractantă este de 750.000 lei.

D	121 "Profit și pierdere"		C
7)	5.750.000 lei	6.500.000 lei	(6)
SfC	750.000 lei		

Partea a doua - Teste grilă și întrebări

Teste grilă

- După locul de proveniență a turiștilor, turismul poate fi:
 - organizat;
 - neorganizat;
 - turism de trimitere;
 - turism intern și/sau internațional.
- După sensul circulației turistice, turismul internațional poate fi:
 - semiorganizat;
 - intern;
 - intern și internațional;
 - import sau export turistic.
- După modul de angajare a prestațiilor turistice, turismul poate fi:
 - turism de primire;
 - turism de trimitere;
 - turism intern;
 - turism organizat, neorganizat sau semiorganizat.
- Prestațiile turistice nu se caracterizează prin:
 - complexitate;
 - durată relativ scurtă;
 - încredințarea acțiunii unui agent de turism;
 - participarea la o acțiune a unei singure unități prestatoare.

5. În turismul organizat, cheltuielile și veniturile se evidențiază numai:

- a) la unitățile prestatoare de servicii;
- b) la unitatea contractantă;
- c) la ambele;
- d) la nici una.

Întrebări

1. Care sunt criteriile de clasificare a acțiunilor turistice și cum se clasifică ele?
2. Care sunt trăsăturile specifice turismului și cum influențează ele organizarea contabilității?
3. Ce documente sunt caracteristice activității de turism și ce cuprind ele?
4. Clasificați unitățile de cazare.
5. Enumerați documentele utilizate în activitatea de cazare hotelieră.
6. Explicați cum se formează tariful de cazare și tariful unei acțiuni turistice.

Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare

Aplicația nr. 1

Valoarea unei acțiuni turistice este de 12.000\$ din care 2.000\$ reprezintă bani de buzunar pentru membrii grupului.

Se încasează un avans de 7.000\$, TVA 18% și 2.000\$ pentru a fi preschimbați în lei.

În urma scoaterii la licitație a celor 2.000\$ se încasează conform extrasului de cont 15.000.000 lei pe care îi distribuie turiștilor la începutul acțiunii.

Se primesc facturile pentru serviciile prestate de terți:

• masă	20.500.000 lei ,TVA 18%
• cazare	27.850.000 lei , TVA18%
• transport	5.250.000 lei , TVA18%
• vizite	1.250.000 lei

Cheltuielile administrativ-gospodărești ale societății de turism sunt în sumă totală de 4.700.000 lei.

Cursul \$ a fluctuat astfel:

- | | |
|---------------------------------|--------------|
| • la încasarea avansului | 7.400 lei/\$ |
| • la facturarea acțiunii | 7.500 lei/\$ |
| • la data schimbului valutar | 7.500 lei/\$ |
| • la încasarea creanței clienți | 7.600 lei/\$ |

Să se înregistreze în contabilitate toate operațiunile rezultate din acțiunea turistică.

Aplicația nr. 2

Se vând cu încasare imediată 500 bilete pentru tratament a 200.000 lei/bilet, TVA18%, comisionul agenției de turism 5%, TVA18%.

Prețul serviciilor prestate, înregistrat pe baza facturilor primite de la prestatori este de 78.000.000 lei, TVA18%.

Cheltuielile agenției de turism sunt:

- | | |
|--------------------------------|---------------|
| • salarii personal | 8.500.000 lei |
| • CAS 25% | |
| • ajutor șomaj 5% | |
| • consum de materiale | 820.500 lei |
| • servicii terți | 2.500.000 lei |
| • amortizarea mijloacelor fixe | 785.500 lei |

Să se înregistreze toate operațiunile economico-financiare rezultate din acțiunea de trimitere la tratament.

Aplicația nr. 3

Simulați derularea activității într-o unitate de cazare hotelieră pe o lună de zile și înregistrați în contabilitate toate operațiunile aferente.

Capitolul 9

Partea 1 - CONTABILITATEA CHELTUIELILOR, VENITURILOR ȘI REZULTATELOR

9.1. Structuri de cheltuieli și venituri

Cheltuielile și veniturile întreprinderii desemnează transformările cantitative și calitative în masa patrimoniului ca urmare a proceselor interne.

Cheltuielile sunt generate de procesul angajării, consumului și plăților privind factorii de producție. Angajarea acestora are loc în momentul contractării unei datorii (obligații bănești). Consumul privește utilizarea factorilor de producție, iar plățile constau în achitarea ca echivalent a unei sume de bani în relațiile cu alte persoane.

Urmează imputarea, reprezentată de momentul când cheltuielile sunt decontate asupra rezultatelor obținute.

Destinația cheltuielilor determină clasificarea lor în cheltuieli de exploatare, financiare și excepționale:

a) **Cheltuielile de exploatare** sunt generate de realizarea obiectului de activitate al întreprinderii: fabricarea de produse, executarea de lucrări, prestarea de servicii, comercializarea de mărfuri etc. Se structurează după natura lor, în:

- cheltuieli privind consumurile de materii prime, materiale, mărfuri și alte elemente similare;
- cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți (întreținere, reparații, redevențe, locații de gestiune, chirii, transporturi de bunuri și persoane, cheltuieli de protocol, reclamă etc.);
- cheltuieli cu impozitele, taxele și vărsămintele asimilate suportate de unitatea patrimonială (impozite pe clădiri, taxe pentru folosirea terenurilor, impozitul pe profit);
- cheltuielile cu personalul (salarii și alte drepturi de personal, contribuția la asigurări și protecție socială etc.);
- alte cheltuieli de exploatare.

b) **Cheltuielile financiare** sunt generate de:

- pierderi din creanțe legate de participații;
- pierderi din vânzarea titlurilor de plasament;
- diferențe nefavorabile de curs valutar;
- dobânzi aferente împrumuturilor primite;
- sconturi acordate clienților;
- alte cheltuieli financiare.

c) **Cheltuielile excepționale** sunt determinate de o activitate care iese din normalitate sau operații cu o frecvență redusă, și care se referă la:

- operațiuni de gestiune (amenzi, penalități, despăgubiri achitate, donații și subvenții acordate, pierderi din debitori diverși etc.);
- operațiuni de capital (partea neamortizată a imobilizărilor cedate și alte cheltuieli).

d) O grupă distinctă o constituie **cheltuielile cu amortizările și provizioanele** grupate după destinația și natura lor, în:

- amortizarea imobilizărilor;
- provizioane pentru riscuri și cheltuieli;
- provizioane pentru deprecierea imobilizărilor, stocurilor, creanțelor, titlurilor de plasament;
- provizioane reglementate.

Finanțarea tuturor acestor cheltuieli precum și a rezultatului se efectuează din veniturile întreprinderii, adică din sume ce revin ca rezultat al activității.

Veniturile corespund valorilor încasate sau de încasat provenind din: livrări de bunuri, execuții de lucrări, prestări de servicii și din avantajele pe care le va primi unitatea patrimonială.

Procesul de creare a veniturilor cunoaște patru momente: producția, facturarea sau vânzarea cu încasare ulterioară, încasarea și încorporarea.

Producția reprezintă momentul creerii rezultatului sub formă de produse în curs de execuție sau produse finite.

Facturarea constă în transferul dreptului de proprietate de la vânzător la client.

Încasarea reprezintă momentul transformării creanțelor rezultate în urma facturării în bani.

Încorporarea presupune înglobarea veniturilor în rezultate pentru a acoperi cheltuielile corespunzătoare și a asigura profitul.

Tot în structura veniturilor, din aceleași considerente de calcul al rezultatului, se mai cuprind:

- diminuarea sau anularea provizioanelor;
- prețul de vânzare al activelor cedate.

Veniturile se grupează similar cheltuielilor, după natura activității producătoare de rezultate. În cadrul fiecărei activități, veniturile se structurează în funcție de natura rezultatelor obținute. Rezultă astfel, structura veniturilor:

a) Venituri din exploatare:

- venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate și serviciilor prestate;
- venituri din producția stocată care exprimă variația de valoare a stocurilor între începutul și sfârșitul perioadei și care poate fi în plus sau minus. În funcție de semnul diferenței, aceasta se va înscrie în cadrul veniturilor în mod corespunzător;
- venituri din producția imobilizată;
- venituri din subvenții de exploatare;
- venituri realizate în avans care nu sunt veniturile exercițiului curent și pentru care se ține o evidență distinctă.

b) Venituri financiare:

- din participații;
- din creanțe imobilizate;
- din titluri de plasament;
- din diferențe favorabile de curs valutar;
- din dobânzi primite;
- din sconturi obținute;

c) Venituri excepționale:

* din operațiuni de **exploatare** și de **capital**:

- amenzi, penalități, despăgubiri încasate;
- subvenții primite;
- reactivarea debitorilor insolvabili;
- venituri din cedarea activelor;

d) Venituri din diminuarea sau anularea provizioanelor care pot fi după caz, din exploatare, financiare sau excepționale și care se formează când nu se mai justifică menținerea provizioanelor.

Rezultatul exercițiului, profitul sau pierderea, se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile exercițiului indiferent de data încasării sau plăților.

Rezultatul exercițiului cuprinde:

- rezultatul din exploatare;
- rezultatul din operații financiare;
- rezultatul excepțional.

Rezultatul din exploatare se obține prin compararea veniturilor din exploatare cu cheltuielile din exploatare și poate fi:

- profit, adică venit rămas după acoperirea cheltuielilor sau
- pierdere, cheltuială neacoperită din venitul propriu.

Rezultatul din operații financiare se determină din compararea veniturilor financiare cu cheltuielile financiare iar **rezultatul excepțional**, prin compararea veniturilor excepționale cu cheltuielile excepționale.

Suma algebrică a celor trei rezultate reprezintă rezultatul global, din întreaga activitate, denumit și rezultat contabil.

Pentru a obține rezultatul fiscal, din rezultatul contabil se scad cheltuielile deductibile fiscal și la rezultat se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal.

9.2. Contabilitatea cheltuielilor unităților patrimoniale

9.2.1. Contabilitatea cheltuielilor de exploatare

9.2.1.1. Cheltuielile cu marfa reprezintă elementul principal de cheltuială în ramura comerțului. Ponderea cheltuielilor cu marfa este de 50-60% în totalul cheltuielilor.

Ea se determină în mod diferențiat în funcție de metoda de contabilizare a stocurilor și operațiilor cu mărfuri, utilizată în întreprindere și se reflectă cu ajutorul contului 607 "Cheltuieli privind marfa". Este un cont de cheltuieli, de activ.

Se debitează cu costul de achiziție al mărfurilor ieșite din patrimoniu. Se creditează cu repartizarea sumei totale a cheltuielilor cu marfa asupra rezultatului și cu eventualele recuperări de cheltuieli (plusul la inventar). Nu prezintă sold.

Astfel:

a) În cazul metodei inventarului permanent la cost de achiziție, determinarea cheltuielilor cu marfa se face pe baza procedeeleor "costului mediu ponderat" (global sau pe loturi), "FIFO" sau "LIFO".

Presupunem că o întreprindere a avut ca stoc inițial de marfă "X" 5.000 buc. la un cost de achiziție de 150 lei/buc., iar intrările au fost:

2.000 buc.	x	165 lei/buc.	și
1.000 buc.	x	170 lei/buc.	

În cazul utilizării procedeeului "FIFO" pentru o ieșire de 7.500 buc., costul de achiziție va fi $(5.000 \times 150 + 2.000 \times 165 + 500 \times 170) = 1.165.000$ lei.

În cazul utilizării procedeeului "LIFO", $\text{Camv} = (1.000 \times 170 + 2.000 \times 165 + 4.500 \times 150) = 1.175.000$.

Înregistrarea cheltuielilor cu marfa

607 "Cheltuieli privind marfa"	=	371 "Mărfuri"	1.175.000
--------------------------------	---	---------------	-----------

Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului

121 "Profit și pierdere"	=	607 "Cheltuieli privind marfa"	1.175.000
--------------------------	---	--------------------------------	-----------

b) În cazul metodei inventarului permanent la Cost standard, Camv (costul de achiziție al mărfii vândute) se determină prin relația:

$$\text{Camv} = \text{Cstd mv} \pm \text{Dif mv}$$

unde:

$$\begin{aligned} \text{Cstd mv} &= \text{Cost standard marfă vândută} \\ \text{Dif mv} &= \text{Diferențe aferente mărfii vândute} \end{aligned}$$

Presupunând în exemplul precedent un cost standard de 155 lei/buc., avem:

pentru stoc	Cost std	5.000×155	=	775.000
	Cost efectiv	5.000×150	=	750.000
		Dif. fav.		25.000 lei
pentru prima intrare	Cost std	2.000×155	=	310.000
	Cost efectiv	2.000×165	=	330.000
		Dif. nefav.		20.000 lei
pentru a doua intrare	Cost std	1.000×155	=	155.000
	Cost efectiv	1.000×170	=	170.000
		Dif. nefav.		15.000 lei

Situația în conturi este:

D	371 "Mărfuri"	C
Si	5.000 x 155 = 775.000 2.000 x 155 = 310.000 1.000 x 155 = 155.000	7.500 buc. x 155 = 1.162.500
TΣD	1.240.000	TΣC 1.162.500 C SfD 77.500

D	378 "Dif. preț la mf."	C
	20.000	Si 25.000
	15.000	9.300
TΣD	35.000	TΣC 34.300 C
SfD	700	

Cost std marfă vândută: 7.500 buc. x 155 lei/buc. = 1.162.500 lei

$$K_{\text{dif}} = \frac{\text{Sold la data calculului ct 378 "Dif. preț la mf."}}{(S_i + R_b) \text{ ct 371 "Mărfuri"}} = \frac{35.000 - 25.000}{1.240.000} =$$

$$= \frac{10.000}{1.240.000} \times 100 = 0,8\%$$

$$\text{Dif. af. mf. vd.} = \frac{0,8 \times 1.162.500}{100} = 9.300 \text{ lei, dif. nefav.}$$

$$\text{Camv} = \text{Cstd mv.} + \text{Dif. af. mf. vd} = 1.162.500 + 9.300 = 1.171.800 \text{ lei.}$$

Înregistrările contabile sunt:

a) Înregistrarea mărfii ieșite și respectiv a cheltuielii cu marfa, la cost standard:

607 "Cheltuieli privind marfa"	=	371 "Mărfuri"	1.162.500
--------------------------------	---	---------------	-----------

b) Corectarea cheltuielii privind marfa cu diferența care fiind nefavorabilă determină majorarea ei:

607 "Cheltuieli privind marfa"	=	378 "Diferențe de preț la mărfuri"	9.300
--------------------------------	---	------------------------------------	-------

c) Repartizarea cheltuielii asupra rezultatului

121 "Profit și pierdere"	=	607 "Cheltuieli privind marfa"	1.171.800
--------------------------	---	--------------------------------	-----------

d) În cazul metodei inventarului permanent la preț de vânzare, Camv este egal cu prețul de vânzare al mărfii vândute minus marja brută aferentă vânzării:

$$\text{Camv} = \text{Pvmv} - \text{Mbv}$$

Marja brută aferentă mărfii vândute se determină astfel:

- Dacă întreprinderea practică un coeficient unic de marjă calculează un procent redus de marjă prin procedeul sutei mărite cu procentul $\left(\text{Mb}_{\text{redușă}} = \frac{\text{Mb} \times 100}{100 + \text{Mb}} \right)$ și îl aplică la prețul de vânzare al mărfii vândute.
- Dacă întreprinderea practică coeficienți diferențiați de marjă calculează un procent mediu de marjă pe baza relației:

$$\overline{\text{KMb}}(\text{dif}) = \frac{[\text{Si la 1 ian} + \text{R}_c(1 \text{ ian} - \text{sf. per. de calcul})] \text{ ct. 378}}{[\text{Si la 1 ian} + \text{R}_d(1 \text{ ian} - \text{sf. per. de calcul})] \text{ ct. 371}}$$

și îl aplică la prețul de vânzare al mărfii vândute.

După determinare, marja aferentă mărfii vândute se scade din prețul de vânzare și se obține Camv.

Presupunem că întreprinderea practică un coeficient unic de marjă de 25%.

În acest caz prețul de vânzare al mărfii în stoc și intrate este:

SiCa 5.000 x 150 =	750.000	
Mb 25%	187.500	
Pv	937.500	: 5.000 = 187,5 lei/buc.

Pv al primei intrări:

Ca 2.000 x 165 =	330.000	
Mb 25%	82.500	
Pv	412.500	: 2.000 buc. = 206,25 lei/buc.

Pv al celei de-a doua intrări:

$$\begin{array}{rcl}
 \text{Ca } 1.000 \times 170 & = & 170.000 \\
 \text{Mb } 25\% & & 42.500 \\
 \hline
 \text{Pv} & & 212.500 : 1.000 \text{ buc.} = 212,50 \text{ lei/buc.}
 \end{array}$$

Situația în conturi, după înregistrarea stocului inițial și intrărilor este:

D		371 "Mărfuri"	C	
Si	5.000 x 187,50 =	937.500	5.000 x 187,50 =	937.500
	2.000 x 206,25 =	412.500	2.000 x 206,25 =	412.500
	1.000 x 212,50 =	212.500	500 x 212,50 =	106.250
TSD		1.562.500	TSC	1.456.250
			SFD	106.250

D		378 "Diferențe preț la marfă"	C	
		291.250	Si	187.500
			(1)	82.500
			(2)	42.500
TSD		291.250	TSC	312.500
SFC		21.250		

$$\text{Mb} \rightarrow \text{Mb redusă} = \frac{25 \times 100}{100 + 25} = 20\%$$

Dacă prețul de vânzare al mărfii vândute se determină prin procedeul "FIFO", rezultă:

$$\begin{array}{rcl}
 5.000 \times 187,50 & = & 937.500 \\
 2.000 \times 206,25 & = & 412.500 \\
 500 \times 212,50 & = & 106.250 \\
 \hline
 \text{Pvmv} & & 1.456.250
 \end{array}$$

$$\begin{aligned}
 \text{Marja brută aferentă vânzării} &= K_{\text{Mb red}} \times \text{Pv} \text{ Mv} = \\
 &= 20\% \times 1.456.250 = 291.250
 \end{aligned}$$

$$\text{Camv} = \text{Pvmv} - \text{Mb Mv} = 1.456.250 - 291.250 = 1.165.000 \text{ lei}$$

Înregistrarea contabilă a cheltuielii cu marfa

%	= 371 "Mărfuri"	1.456.250
607 "Cheltuieli privind marfa"		1.165.000
378 "Diferențe de preț la marfă"		291.250

Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului financiar

121 "Profit și pierdere "	= 607 "Cheltuieli privind marfa"	1.165.000
---------------------------	-------------------------------------	-----------

e) În cazul metodei inventarului intermitent, cheltuielile cu marfa, respectiv costul de achiziție al mărfii vândute se determină prin relația:

$$\text{Camv} = \text{Si} + \text{I} - \text{Sf},$$

unde Si = stoc inițial (la cost de achiziție)
 I = intrare de marfă (la cost de achiziție)
 Sf = stoc final (la cost de achiziție)

În exemplul considerat

$$\text{Si} = 5.000 \times 150 = 750.000$$

$$\text{Intrări} = (2.000 \times 165) + (1.000 \times 170) = 500.000$$

$$\text{Sf} = 490 \times 170 = 83.300 \text{ (stocul final s-a determinat prin inventariere și s-a evaluat la costul de achiziție al ultimului lot intrat).}$$

În acest caz

$$\text{Camv} = 750.000 + 500.000 - 83.300 = 1.166.700$$

a) Înregistrarea Si:

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	= 371 "Mărfuri"	750.000
---------------------------------------	-----------------	---------

b) Înregistrarea intrărilor de marfă:

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	= 401 "Furnizori"	500.000
---------------------------------------	-------------------	---------

c) Înregistrarea stocului final:

371 "Mărfuri "	= 607 "Cheltuieli privind marfa"	83.300
----------------	----------------------------------	--------

d) Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului:

121 "Profit și pierdere "	= 607 "Cheltuieli privind marfa"	1.166.700
---------------------------	----------------------------------	-----------

Costul de achiziție al mărfii vândute, deci cheltuiala cu marfa diferă de la o metodă la alta (după cum reiese din situația de mai jos).

Metoda	Inventar permanent			Inventar intermitent
	la Ca	la Cstd	la Pv	
Camv	1.115.000	1.171.800	1.165.000	1.166.700
	sau 1.175.000			

Ca o consecință, marja brută din care se asigură acoperirea cheltuielilor de vânzare va fi diferită de la o metodă la alta și de asemeni rezultatul din vânzare.

Calculul și înregistrarea cheltuielilor privind marfa are loc pe baza fișelor de cont analitice ale contului 371 "Mărfuri", a situației de repartizare a diferențelor de preț între stoc și vânzare sau a listelor de inventariere și evaluare a stocului la inventar (în funcție de metoda de contabilizare a existenței și mișcării mărfurilor).

În afara costului de achiziție pentru marfa vândută, cheltuielile privind marfa mai pot fi reprezentate de perisabilități la mărfuri. Acestea sunt pierderi sau reduceri cantitative și ca urmare valorice, produse în procesul circulației mărfurilor fără a se dovedi vinovăția vreunei persoane.

Regimul legal de soluționare clasifică perisabilitățile în: perisabilități în limita normelor și perisabilități peste normele stabilite; ambele reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal.

Perisabilitățile la mărfuri în limita normelor sunt definite ca scăzăminte care se produc pe timpul transportului, manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor determinate de procese naturale cum sunt: uscarea, evaporarea, scurgerea, spargerea etc.

Aceste perisabilități se acordă în limita unor norme maxime prevăzute prin legislația în vigoare și cu respectarea următoarelor condiții:

- se acordă numai pe baza scăzămintelor cantitative efectiv constatate și consemnate în documente, dar nu mai mult decât limita maximă;
- nu cuprind pierderile tehnologice sau cele produse prin neglijență și care se impută persoanelor vinovate;
- se diferențiază pe grupe și sorturi de mărfuri, pe faze ale procesului circulației mărfurilor (transport, depozitare, desfacere) și categorii de unități operative (magazine alimentare cu sau fără autoservire, unități ale alimentației publice etc.);
- sunt stabilite procentual și se calculează astfel:
 - a) pe timpul transportului, procentul de perisabilitate se aplică la cantitatea de marfă transportată (facturată);
 - b) pe timpul depozitării sau desfacerii procentul de perisabilitate se aplică la volumul cantitativ sau valoric al mărfurilor intrate sau vândute în perioada dintre două inventarieri consecutive, de control gestionar.

Perisabilitățile la mărfuri peste normele stabilite sunt scăzăminte cantitative care depășesc normele stabilite sau cele care s-au constatat la mărfurile pentru care nu sunt prevăzute norme de perisabilitate. Acestea se pot include în cheltuielile cu marfa, dar devin cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul rezultatului financiar.

Documentele în care se calculează și consemnează perisabilitățile la mărfuri depind de faza procesului de circulație a mărfurilor (nota de recepție și constatare de diferențe, situația comparativă a diferențelor la inventar etc.).

Calculul costului de achiziție pentru marfa înregistrată ca perisabilitate se face similar cu calculul costului de achiziție pentru marfa vândută.

Cheltuielile cu marfa pot fi diminuate cu eventuale recuperări ca: plusurile la inventar, cheltuieli efectuate în contul și pe riscul clientului etc.

9.2.1.2. Cheltuielile cu ambalajele au o pondere însemnată în ramura comerțului și un caracter complex, fiind formate din: pierderile din casarea ambalajelor de transport, costul de achiziție al ambalajelor goale recuperate și restituite furnizorilor, perisabilitățile la ambalaje din sticlă, bonificația cedată la vânzarea ambalajelor goale etc.

Documentele pe baza cărora se calculează și înregistrează sunt, în general, similare celor folosite la mărfuri.

Calculul cheltuielilor cu ambalajele depinde ca și în cazul mărfurilor, de metoda de contabilizare a stocurilor și operațiilor cu ambalaje.

Funcția contului 608 "Cheltuieli privind ambalajele" rezultă din capitolul 7 "Contabilitatea operațiilor cu ambalaje".

9.2.1.3. Consumul de materiale consumabile și nestocate se referă la: materiale de ambalat, piese de schimb pentru reparații, combustibil, carburanți și lubrifianți, materiale gospodărești, rechizite, imprimate etc.

În contabilitate, stocul și mișcarea acestor materiale se poate înregistra la cost de achiziție sau cost standard, caz în care agentul economic are obligația să calculeze și înregistreze diferența dintre costul standard și cel de achiziție.

Contabilizarea stocului și operațiilor cu materiale se poate face după aceleași metode ca și la mărfuri (cu excepția inventarului permanent la preț de vânzare), cheltuielile cu materiale consumate determinându-se similar cu cele pentru marfa vândută.

Consumul de materiale se consemnează în "**Bonuri de consum**" (individuale sau colective) în care se înscrie denumirea, cantitatea și valoarea materialelor date în consum. Pe baza acestora se întocmesc "**Centralizatoare ale consumurilor de materiale**". Reflectarea în contabilitate se face cu ajutorul conturilor 601 "Cheltuieli cu materiale consumabile", respectiv 604 "Cheltuieli privind materialele nestocate" și implicit 301 "Materiale consumabile", conturi de furnizori, disponibilități bănești etc.

Cele două conturi de cheltuieli au funcție contabilă de activ. Funcționează similar contului 607 "Cheltuieli privind mărfurile".

9.2.1.4. Calculul uzurii obiectelor de inventar. Obiectele de inventar au o pondere relativ mare în alimentația publică (datorită includerii în această categorie a veselei, tacâmurilor, lenjeriei de masă, echipamentului de lucru) și unitățile de cazare hotelieră (lenjeria de pat, perdele etc.).

Uzura obiectelor de inventar se poate înregistra integral la darea în folosință a obiectelor de inventar, sau eşalonat, în cote lunare egale, pe o perioadă de timp (determinată de adunarea generală a acționarilor sau asociaților).

La unitățile de alimentație publică, pentru acoperirea pierderilor la tacâmuri și veselă sunt prevăzute norme maxime de perisabilitate care se calculează cu ocazia inventarelor de control gestionar, aplicând procentele prevăzute la volumul desfacerii mărfurilor.

Presupunem că se dau în folosință unui restaurant fețe de masă 50 bucăți la un cost de achiziție de 8.000 lei pe bucată: $50 \times 8.000 = 400.000$ lei.

Recuperarea valorii se poate face integral la darea în folosință sau în cote lunare, conform hotărârii adunării generale, pe o perioadă de 20 luni

$$400.000 \text{ lei} : 20 \text{ luni} = 20.000 \text{ lei/lună}$$

Contabilizarea cheltuielii se face cu ajutorul contului 602 "Cheltuieli privind obiectele de inventar". Cont de activ, se debitează cu uzura obiectelor de inventar inclusă în cheltuieli și se creditează cu repartizarea cheltuielii asupra rezultatului, soldându-se.

În situația recuperării integrale a valorii, înregistrarea contabilă este:

602 "Cheltuieli privind obiectele de inventar"	= 322 "Uzura OI"	400.000
--	------------------	---------

în cazul recuperării eşalonate

602 "Cheltuieli privind ob. de inventar"	= 322 "Uzura OI"	20.000
--	------------------	--------

după care:

121 "Profit și pierdere "	= 602 "Cheltuieli privind OI"	400.000 (sau 20.000)
---------------------------	-------------------------------	-------------------------

9.2.1.5. Cheltuielile cu servicii prestate de terți prezintă o gamă foarte largă datorită varietății serviciilor, fiind generate de:

- reparații și întrețineri la mijloace fixe;
- închirierea mijloacelor fixe;
- colaborări;
- studii și cercetări;
- reclamă, publicitate, protocol;
- transport de bunuri și persoane;
- deplasări, detașări, transferuri;
- servicii poștale, bancare etc.

Se determină și înregistrează în contabilitate pe baza contractelor încheiate cu terții, facturilor primite de la terți, extraselor de cont, deconturilor de cheltuieli pentru deplasare etc.

Pentru înregistrarea cheltuielilor cu servicii prestate de terți se utilizează conturi din clasa 6, grupele 61 "Cheltuieli cu lucrări și servicii executate de terți" sau 62 "Cheltuieli cu alte servicii executate de terți".

Sunt conturi de activ care se debitează cu valoarea lucrărilor și serviciilor prestate de terți și se creditează cu repartizarea sumelor asupra rezultatului sau eventuale recuperări de cheltuieli (efectuate în contul clienților).

În corelație cu aceste conturi apar conturile de furnizori (401 "Furnizori", 408 "Furnizori-facturi nesosite"), de disponibilități în numerar sau avansuri de trezorerie și de cheltuieli în avans.

De exemplu:

a) Se înregistrează factura primită de la cărauș pentru transportul mărfurilor la desfacerea lor în sumă de 75.000 lei, efectuat în contul clientului

624 "Cheltuieli de transport bunuri și persoane"	= 401 "Furnizori"	75.000
---	-------------------	--------

b) Se facturează clientului împreună cu marfa, și cheltuiala de transport

411 "Clienți"	= 624 "Cheltuieli de transport bunuri și persoane"	75.000
---------------	---	--------

c) Se înregistrează expediții poștale în valoare de 20.000 lei, dintr-un avans spre decontare

626 "Cheltuieli poștale"	= 542 "Avansuri de trezorerie"	20.000
--------------------------	-----------------------------------	--------

d) Se înregistrează plata comisioanelor bancare 18.000 lei

627 "Cheltuieli bancare"	= 512 "Disponibil în bancă"	18.000
--------------------------	--------------------------------	--------

e) Se repartizează cheltuielile înregistrate asupra rezultatului financiar

121 "Profit și pierdere"	=	%	38.000
		626 "Cheltuieli poștale"	20.000
		627 "Cheltuieli bancare"	18.000

9.2.1.6 Cheltuielile cu personalul. Salariile personalului din întreprinderile de comerț-turism constituie un element de cheltuială cu o pondere mare și se determină prin calcul în raport de formele de salarizare a muncii ce pot fi în acord global sau direct și regie.

Salarizarea în acord se aplică pentru personalul operativ (vânzători, ospătari, barmani, bucătari etc.). Unitatea de bază a organizării și salarizării în acord este reprezentată de magazin, depozit, restaurant, bar, iar obiectul contractului de acord este volumul de încasări din desfacere, prestări servicii și turism, exprimat valoric.

Salariul datorat personalului operativ se calculează pe baza volumului de activitate înscris în contract și a cotei de salarizare la 100, 1.000 sau 10.000 lei încasări.

Cota de salarizare se determină pe baza relației de calcul:

$$C_{1.000} = \frac{S_{pl} \times 1.000}{V_{ipl}}$$

unde:

$C_{1.000}$ = cota de salarizare

S_{pl} = salariile tarifare planificate prin statele de funcțiuni

V_{ipl} = volumul de încasări planificat

Presupunând că la un restaurant, planul desfacerii de mărfuri anual este de 940.000.000 lei, iar fondul tarifar de salarii corespunzător celor 4 posturi normate de ospătari 18.400.000 lei, cota de salarizare la 1.000 lei desfacere este:

$$C_{1.000} = \frac{18.400.000}{940.000.000} \times 1.000 = 19,57 \text{ lei } \%$$

Fondul de salarii realizat lunar se calculează aplicând cota de salarizare la volumul desfacerii efective (volumul de încasări realizat).

$$S_e = \frac{V_{ie} \times C}{100 (1.000, 10.000)}$$

unde:

S_e = salarii efectiv realizate

V_{ie} = volumul de încasări efective

C = cota de salarizare

Dacă personalul a realizat o desfacere lunară de 85.000.000 lei, suma cuvenită pe luna luată în calcul este:

$$S_e = \frac{85.000.000 \times 19,57}{1.000} = 1.663.450$$

Repartizarea sumei rezultată din calcul între membrii formației de lucru se face în raport cu salariul tarifar de încadrare al fiecăruia și timpul lucrat.

În activitățile de desfacere care au un caracter ocazional sau întâmplător (desfacerea la târguri, bâlciuri sau comerțul stradal) personalul poate fi salarizat pe bază de tarife. În acest caz, sumele cuvenite se determină pe baza volumului desfacerii realizate și a unor tarife unice sau diferențiate pe grupe de mărfuri, stabilite procentual de adunarea generală a acționarilor sau asociațiilor.

Salarizarea în regie se aplică personalului de conducere și administrativ. Drepturile cuvenite se calculează pe baza salariului tarifar de încadrare și a timpului efectiv lucrat.

La salariul cuvenit pentru munca efectiv prestată de personalul întreprinderii se mai pot adăuga și diferite sporuri (adaosuri) ca: spor pentru vechime în aceeași unitate, spor pentru lucrul duminică și în zilele de sărbători legale, spor de noapte, spor de conducere, pentru folosirea limbilor străine etc.

În scopul stabilirii și înregistrării salariilor cuvenite personalului se folosesc: documente privind prezența la lucru (condici de prezență, foaie colectivă de prezență); documente privind realizarea volumului de activitate (desfacere de mărfuri și alte încasări); documente de evidență a salariilor (Fișa de evidență a salariilor).

Documentul de calcul al salariilor realizate, reținerilor și sumelor achitate angajaților este **Statul de salarii**. Acesta se întocmește distinct pentru fiecare unitate operativă și compartiment funcțional.

Pentru dreptul de a folosi muncă salariată, agentul economic are obligația să contribuie la asigurările și protecția socială.

În comerț-turism contribuția întreprinderii la asigurări sociale (CAS) se calculează aplicând un procent de 25% la fondul de salarii realizat de personalul permanent al întreprinderii (angajați cu carte de muncă).

Considerând fondul de salarii realizat de cei patru ospătari de 1.663.450 lei

$$\text{CAS} = 25\% \times 1.663.450 = 415.862,5 \text{ lei}$$

Din contribuția astfel calculată, se separă 2% pentru fondul de sănătate ($2\% \times 1.663.450 = 33.269 \text{ lei}$).

Contribuția întreprinderii la protecție socială se calculează prin aplicarea unui procent de 5% la fondul de salarii realizat de personalul permanent. În exemplul precedent,

$$\text{Fd șomaj} = 5\% \times 1.663.450 = 83.172,5 \text{ lei}$$

Conturile cu ajutorul cărora se reflectă salariile personalului, și cheltuielile cu contribuția întreprinderii la asigurări și protecție socială sunt:

- contul 641 "Cheltuieli cu personalul" care ține evidența cheltuielilor cu remunerațiile personalului.
Se debitează cu salariile și alte drepturi de personal (421) precum și cu drepturile cuvenite personalului aferente exercițiului încheiat (428).
Se creditează cu repartizarea cheltuielilor cu personalul asupra rezultatului.
- contul 645 "Cheltuieli privind asigurările și protecția socială" care ține evidența cheltuielilor privind asigurările și protecția socială.
Se debitează cu contribuția unității la asigurările sociale (4311) și la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj (4371).
Se creditează cu repartizarea sumei totale a cheltuielilor cu cele două contribuții asupra rezultatului.
- contul 421 "Personal, remunerații datorate" care ține evidența decontărilor cu personalul pentru salariile cuvenite acestuia.
Este un cont de pasiv.
Se creditează cu salariile și alte drepturi cuvenite personalului (641). Se debitează cu reținerile din salarii (avansul chenzinal - 425, impozitul pe salarii - 444, pensia suplimentară - 4312, contribuția la fondul de șomaj - 4372, imputații - 428, rețineri în favoarea terților - 427), salariile nete achitate personalului (5311) sau sumele neridicate la termen (426).

Luând în considerație datele reieșite din calculele anterioare, înregistrările privitoare la cheltuielile cu personalul sunt:

1. Înregistrarea salariilor cuvenite personalului

641 "Cheltuieli cu salarii"	=	421 "Personal, remunerații datorate"	1.663.450
-----------------------------	---	--------------------------------------	-----------

2. Înregistrarea contribuției întreprinderii la asigurări și protecție socială

645 "Cheltuieli privind asigurările și protecția socială"	=	%	499.035,0
		4311 "CAS"	415.862,5
		4371 "Ajutor de șomaj"	83.172,5

3. Separarea din contribuția la asigurări sociale a fondului pentru sănătate

4311 "CAS"	=	447 "Fonduri speciale, taxe și vărsăm. asimilate"	33.269
------------	---	--	--------

4. Repartizarea cheltuielilor cu personalul asupra rezultatului

121 "Profit și pierdere"	=	%	2.162.485
		641 "Cheltuieli cu salarii"	1.663.450
		645 "Cheltuieli privind asigurările și protecția socială"	499.035

9.2.1.7. Cheltuielile cu impozite și taxe. Principalele impozite și taxe datorate bugetului de stat și bugetelor locale și care reprezintă cheltuieli pentru întreprindere sunt:

- impozitul pe profit;
- impozitul suplimentar pentru depășirea fondului de salarii admisibil;
- impozitul pe țigări și gaze naturale din producția internă;
- impozitul pe clădiri și terenuri;
- taxe pentru folosirea terenurilor proprietate de stat;
- taxa pe valoarea adăugată peste limita celei deductibile și TVA pentru agenții economici neplătitori de taxă;
- accizele;
- taxele vamale etc.

Calculul impozitelor se face în conformitate cu legislația în vigoare.

Reflectarea lor în contabilitate face necesară intervenția conturilor:

- contul 631 "Cheltuieli cu impozitul pe salarii" care ține evidența cheltuielilor cu impozitul suplimentar datorat bugetului de stat, pentru depășirea fondului de salarii admisibil;
- contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" ține evidența cheltuielilor cu:
 - prorata din TVA deductibilă, devenită nedeductibilă;
 - TVA colectată aferentă bunurilor și serviciilor folosite în scop personal sau predate cu titlu gratuit;
 - diferențe de preț la gaze și țigări obținute din producția internă;
 - impozitul pe clădiri și terenuri;
 - taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat etc.
- contul 691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit" ține evidența impozitului pe profit datorat bugetului de stat.

Toate sunt conturi de cheltuieli, de activ.

Se debitează cu impozitele și taxele datorate bugetului de stat, bugetelor locale sau altor organisme publice, se creditează cu repartizarea cheltuielilor cu impozitele și taxele asupra rezultatului.

În corespondență cu ele, mai funcționează 441 "Impozit pe profit", 442 "TVA", 444 "Impozit pe salarii", 446 "Alte impozite și taxe", 448 "Alte datorii și creanțe în legătură cu statul".

Exemplificarea calculului pentru o parte din impozite și taxe s-a făcut la capitolele anterioare sau se va face la paragraful 9.4. "Contabilitatea rezultatelor".

9.2.2. Contabilitatea cheltuielilor financiare

Cheltuielile financiare sunt generate de operații privind pierderi din vânzarea titlurilor de plasament, diferențe de curs valutar nefavorabile rezultate la plata datoriilor sau încasarea creanțelor în devize, pierderi din creanțe legate de participații, dobânzi curente la împrumuturile primite, sconturile acordate clienților etc.

Toate operațiile referitoare la cheltuielile financiare sunt înregistrate prin conturi din grupa 66 "Cheltuieli financiare". Sunt conturi de activ care se debitează la înregistrarea cheltuielilor și se creditează la închiderea exercițiului cu repartizarea sumei totale a cheltuielilor asupra rezultatului.

Cheltuielile din vânzarea titlurilor de plasament sunt determinate de diferența nefavorabilă dintre valoarea contabilă a titlului de plasament (prețul de cumpărare mai mare) și prețul de vânzare (de cesiune - mai mic).

Presupunând că această diferență este de 135.000 lei, ea se înregistrează în contabilitate prin formula:

664 "Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"	= 53 "Titluri de plasament"	135.000
---	--------------------------------	---------

Cheltuielile cu dobânzile la împrumuturile primite sunt determinate de mărimea împrumutului, durata de rambursare și felul dobânzii (simplă sau compusă). Toate aceste elemente sunt înscrise în contractul de împrumut.

Dacă se aplică dobânda simplă, relația de calcul a cheltuielii este:

$$D = \frac{C \times T \times R}{100},$$

unde

C - capitalul împrumutat;

T - timpul de rambursare;

R - rata dobânzii.

Dacă durata se exprimă în luni, relația de calcul este:

$$D = \frac{C \frac{t}{T^2} r}{100}$$

De exemplu, dacă presupunem că

C = 20 milioane lei

T = 2 ani, iar

r = 15%

$$D = \frac{20.000.000 \frac{24}{12} 15}{100} = 6.000.000$$

$$6.000.000 : 24 \text{ luni} = 250.000 \text{ lei dobânda/lună}$$

Ea se înregistrează în contabilitate prin formula contabilă

666 "Cheltuieli privind dobânzile"	=	%	250.000
		168 "Dobânzi" (sau 518)	200.000
		5121 "Disponibil în lei"	50.000

Cheltuielile privind diferențele de curs valutar se referă la diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din lichidarea creanțelor sau datoriilor în valută ale unității când:

- **la plată**, cursul din ziua plății este mai mare decât cursul din ziua facturării;
- **la încasare**, cursul din ziua încasării este mai mic decât cursul din ziua facturării.

De exemplu:

a) Presupunând că se achită o datorie de 1.000\$, curs la facturare 1.850 lei/\$, curs la plată 1.975 lei/\$

$$\begin{array}{rcl}
 1.000 \$ & \times 1.850 & = 1.850.000 \\
 1.000 \$ & \times 1.975 & = 1.975.000 \\
 \text{diferență} & & \underline{\hspace{1cm}} \\
 \text{nefavorabilă} & & 125.000 \text{ lei}
 \end{array}$$

%	= 5124 "Disponibil în devize"	1.975.000
401 "Furnizori"		1.850.000
665 "Cheltuieli din diferențe de curs"		125.000

b) Se încasează o creanță de 1.500 DM, curs la facturare 1.440 lei/DM, curs la încasare 1.436 lei/DM.

1.500 DM	x 1.440	=	2.160.000
1.500 DM	x 1.436	=	2.154.000
	diferență nefavorabilă		6.000 lei

%	= 411 "Clienți"	2.160.000
5124 "Disponibil în devize"		2.154.000
665 "Cheltuieli din diferențe de curs"		6.000

Cheltuieli privind sconturile acordate în decontările cu clienții se calculează pe baza relației:

$$S = \frac{V_n \cdot \frac{t}{360} \cdot r}{100},$$

în care

V_n = valoarea nominală a creanței
 t = durata în zile
 r = rata scontului

De exemplu, dacă $V_n = 2.000.000$ lei, iar creanțele se încasează cu 90 zile înainte de scadență, rata scontului fiind 2%, mărimea scontului va fi:

$$S = \frac{2.000.000 \times \frac{90}{360} \times 2}{100} = 10.000 \text{ lei}$$

667 "Cheltuieli privind sconturile acordate"	= 411 "Clienți"	10.000
---	-----------------	--------

Dacă valoarea nominală a creanței cuprinde și TVA, din suma scontului se va deduce taxa prin aplicarea procentului redus de TVA (s-a exemplificat la capitolul 3).

9.2.3. Contabilitatea cheltuielilor excepționale

Cheltuielile excepționale sunt ocazionate de operații de gestiune și de operații de capital.

Cheltuielile excepționale din operații de gestiune sunt generate de amenzi, penalități, despăgubiri achitate, donații, subvenții acordate, pierderi din calamități înregistrate la stocuri și producția în curs de execuție, valoarea debitelor prescrise etc. Conturile de cheltuieli excepționale fac parte din grupa 67 și funcționează similar celor de cheltuieli financiare.

De exemplu, se achită în numerar o penalitate de 50.000 lei pentru plata cu întârziere a datoriilor către furnizori

a)

671 "Cheltuieli excepționale"	= 5311 "Casa "	50.000
-------------------------------	----------------	--------

Cheltuielile excepționale din operații de capital sunt determinate de valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale, corporale sau financiare cedate sau scoase din evidență

Presupunem că se vinde un mijloc fix, valoare de intrare 350.000 lei, amortizare înregistrată până la data vânzării 150.000 lei.

Scoaterea din evidență a mijlocului fix necesită înregistrarea

b)

%	= 212 "Mijloace fixe "	350.000
672 "Cheltuieli excepționale din operații de capital"		200.000
281 "Amortizarea MF"		150.000

c) Repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului financiar:

121 "Profit și pierdere"	=	%	250.000
		671 "Cheltuieli exc. din op. de gestiune"	50.000
		672 "Cheltuieli exc. din op. de capital"	200.000

9.2.4. Contabilitatea cheltuielilor cu amortizarea și provizioanele

Constatarea diminuării valorii elementelor patrimoniale se efectuează cu ajutorul a două mecanisme contabile:

- amortizarea;
- provizioanele.

În continuare vom trata amortizarea deoarece despre provizioane s-a amintit în capitolul 3.

Amortizarea reprezintă reducerea ireversibilă a valorii unor posturi de bilanț, repartizată pe o perioadă determinată. În acest sens se poate vorbi despre:

- amortizarea pentru deprecierea unui element de activ;
- amortizarea unui element de pasiv, ca de exemplu, a unui împrumut.

Amortizarea pentru depreciere este constatarea contabilă a micșorării valorii unui element de activ, ca urmare a uzurii, trecerii timpului sau schimbării tehnicii. Datorită dificultăților legate de măsurarea acestei deprecieri s-a recurs la soluția stabilirii amortizării prin etalarea valorii bunurilor pe o anumită durată posibilă de viață. Prin amortizare se recuperează valoarea bunurilor, treptat, parte cu parte, prin includerea în costurile activității.

Amortizarea se determină în conformitate cu Legea nr. 15 din 24 martie 1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale.

Amortizarea se determină prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe.

Amortizarea mijloacelor fixe se calculează pe baza unui plan de amortizare, de la data punerii acestora în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorilor de intrare, conform duratelor de utilizare a acestora.

Pentru mijloacele fixe concesionate, închiriate sau în locație de gestiune amortizarea se calculează și înregistrează în contabilitate de către proprietarul

lor. Pentru investițiile efectuate la aceste mijloace fixe, amortizarea este în sarcina celui care a efectuat investiția.

Legea 15 privind amortizarea precizează ca metode posibil a se folosi pentru calculul acesteia:

a) **amortizarea lineară**, care constă în recuperarea valorii de intrare a mijloacelor fixe, în cote egale eşalonate, pe toată durata de funcționare, stabilită a acestora;

b) **amortizarea degresivă**, care necesită multiplicarea cotelor de amortizare lineară cu coeficienți prevăzuți de lege;

c) **amortizarea accelerată** care presupune amortizarea în anul de punere în funcțiune, a 50% din valoarea mijloacelor fixe, în exercițiile următoare trecându-se la amortizarea lineară.

Amortizarea se înregistrează în contabilitate distinct, pe categorii de mijloace fixe. Prin scăderea amortizării din valoarea de intrare a mijloacelor fixe se obține valoarea contabilă netă a acestora.

Un regim distinct de amortizare îl au imobilizările necorporale.

Astfel:

- cheltuielile de constituire și cercetare-dezvoltare se amortizează într-o perioadă stabilită de adunarea generală a acționarilor sau asociaților, dar nu mai mult de 3 ani;
- brevetele, licențele, mărcile de fabrică, comerț sau servicii și alte drepturi similare se amortizează pe perioada prevăzută pentru utilizarea lor de către titularul de patrimoniu;
- programele informatice create sau achiziționate de la terți de către agentul economic, se amortizează pe durata de utilizare, dar care nu poate depăși 5 ani.

Calculul amortizării, modul de utilizare a regimurilor de amortizare și reflectarea în contabilitate a amortizării:

a) În situația în care agentul economic utilizează **metoda lineară**, amortizarea activelor corporale constă în recuperarea uniformă a valorii lor de intrare pe toată perioada de funcționare stabilită.

Rata de amortizare lineară (t) se calculează prin divizarea lui 100 la durata de funcționare normată a mijlocului fix exprimată în ani (n)

$$t = \frac{100}{n}$$

Anuitatea amortizării (amortizarea anuală) se calculează apoi pe baza relației

$$A = V \times t \%,$$

unde V = valoarea de intrare sau valoarea contabilă a imobilizării.

Anuitatea amortizării (A) se mai poate determina prin raportarea valorii de intrare a mijlocului fix (V) la durata de funcționare exprimată în ani (n)

$$A = \frac{V}{n}$$

De exemplu, dacă un mijloc fix are o valoare de intrare de 900.000 lei și o durată de funcționare de 5 ani iar intrarea a avut loc la 1 ianuarie:

$$t = \frac{100}{5} = 20\%$$

$$A = 900.000 \times 20\% = 180.000 \text{ lei}$$

sau

$$A = \frac{900.000}{5} = 180.000 \text{ lei}$$

O problemă privind calculul amortizării apare când mijlocul fix nu funcționează întregul an, ci intră sau iese în sau din patrimoniu în cursul anului. Ca urmare, calculul ratei amortizării se face în funcție de durata efectivă de folosire a mijlocului fix, mai mică de 12 luni (360 zile).

De exemplu, dacă mijlocul fix luat în considerație în calculul anterior a intrat în funcțiune pe 10 iulie, durata de folosință fiind de 5 ani:

- calculul primei anuități este

$$A_1 = 900.000 \times \frac{100}{5}\% \times \frac{170}{360} = 85.000 \text{ sau}$$

- calculul anuităților 2, 3, 4 este

$$A_{2(3,4)} = 900.000 \times \frac{100}{5}\% = 180.000$$

- calculul ultimei anuități

$$A_5 = 900.000 \times \frac{100}{5}\% \times \frac{190}{360} = 95.000 \text{ sau}$$

$$A_5 = 180.000 - 85.000 = 95.000$$

Pentru reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe se utilizează contul 681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele". Cont de cheltuieli, de activ, se debitează cu amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale (280) și corporale (281) precum și cu constituirea provizioanelor. Se creditează cu repartizarea cheltuielilor cu amortizările și provizioanele asupra rezultatului.

b) **Amortizarea degresivă** se poate practica numai cu aprobarea adunării generale a acționarilor sau asociaților la societățile comerciale, respectiv consiliului de administrație la regiile autonome.

Această metodă presupune multiplicarea ratei anuale lineare de amortizare cu coeficienții prevăzuți de legea 15:

- 1,5 dacă durata normată de utilizare a mijlocului fix de amortizat este între 2 și 5 ani;
- 2 dacă durata normată de utilizare a mijlocului fix de amortizat este între 5 și 10 ani;
- 2,5 dacă durata normată de utilizare a mijlocului fix de amortizat este mai mare de 10 ani.

Acești coeficienți pot fi modificați numai prin hotărâre a Guvernului, la propunerea Ministerului Finanțelor.

Rata amortizării multiplicată se aplică la valoarea rămasă de amortizat, calculată în regim linear. În ultimii ani, când prin împărțirea valorii rămase de amortizat la numărul de ani de parcurs, se obține un rezultat mai mare decât anuitatea amortizării, se trece la metoda lineară pentru anii rămași.

Reluând datele exemplului anterior

$$\text{Rata amortizării multiplicată} = 20\% \times 2 = 40\%$$

iar Tabloul de amortizare se prezintă astfel:

Exercițiul	Anuitatea amortizării	Valoarea rămasă (V_r)	Amortizarea degresivă	Amortizarea derogatorie
0	$1 \left(A = \frac{V}{n} \right)$	$2 = V - \text{amortizarea cumulată}$	$3 = 40\% \times V_r$	$4 = 3 - 1$
n	180.000	900.000	360.000	+ 180.000
n + 1	180.000	720.000	288.000	+ 108.000
n + 2	180.000	540.000	216.000	+ 36.000
n + 3	180.000	360.000	18.000	- 162.000
n + 4	180.000	180.000	18.000	- 162.000
Total	900.000	Ø	900.000	Ø

În ultimii 2 ani, amortizarea s-a calculat prin raportarea valorii rămase de amortizat de 36.000 lei la 2, adică numărul de ani de parcurs.

Amortismentul linear de 180.000 lei aferent celor 5 exerciții se înregistrează în contabilitate prin formula:

681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea și provizioanele"	= 281 "Amortizarea imobilizărilor corporale"	180.000
---	--	---------

Amortismentul derogatoriu din primele 3 exerciții este o cheltuială excepțională și nedeductibilă fiscal în conformitate cu Ordonanța 70 privind impozitul pe profit. El se va înregistra astfel:

- în exercițiul n

687 "Cheltuieli excepționale privind amortizarea și provizioanele"	= 141 "Provizioane reglementate "	180.000
--	--------------------------------------	---------

- în exercițiul n + 1

687 "Cheltuieli excepționale privind amortizarea și provizioanele"	= 141 "Provizioane reglementate "	108.000
--	--------------------------------------	---------

- în exercițiul n + 2

687 "Cheltuieli excepționale privind amortizarea și provizioanele"	= 141 "Provizioane reglementate"	36.000
--	-------------------------------------	--------

- în ultimele exerciții se anulează provizioanele constituite, deoarece amortizarea derogatorie este mai mică decât cea lineară:

- în exercițiul n + 3

141 "Provizioane reglementate"	= 787 "Venituri excepționale din provizioane reglem."	162.000
-----------------------------------	--	---------

- în exercițiul n + 4

141 "Provizioane reglementate"	= 787 "Venituri excepționale din provizioane reglem."	162.000
-----------------------------------	--	---------

c) Utilizarea **regimului de amortizare** accelerată se aprobă de către Ministerul Finanțelor, la propunerea adunării generale a asociațiilor sau a consiliului de administrație.

Amortizarea accelerată constă în includerea, în primul an de funcționare, în cheltuielile societății a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix.

Anuitatea amortizării pentru exercițiile următoare se calculează la valoarea rămasă de amortizat, după regimul linear, prin raportare la numărul de ani rămași de parcurs.

Reluând datele exemplului anterior rezultă:

$$A_1 = 900.000 \times 50\% = 450.000$$

$$\text{Nr. de ani rămași de parcurs} = 5 - 1 = 4 \text{ ani}$$

$$A_{2,3,4,5} = \frac{450.000}{4} = 112.500 \text{ lei}$$

Cheltuielile cu amortizările și provizioanele sunt structurate într-o grupă distinctă, deoarece pot fi generate de activitatea de exploatare, financiară sau excepțională.

Nu generează plăți pentru activitatea de trezorerie.

*
* *

Prezentarea operațiilor privind cheltuielile permite o concluzie generală: cea a **debitării conturilor de cheltuieli** la colectarea acestora, în corespondență cu conturi care arată un angajament de plată, modalitatea de plată sau felul resursei utilizate și a **creditării conturilor de cheltuieli** cu repartizarea lor asupra rezultatului.

Ca excepție de la regulă, apar operații în cursul sau la închiderea exercițiului ce determină creditarea conturilor de cheltuieli cu:

- înregistrarea stocurilor finale de materiale sau mărfuri în cazul metodei inventarului intermitent (conturi de stocuri = cheltuieli curente);
- înregistrarea plusurilor constatate cu ocazia inventarierii stocurilor (conturi de stocuri = cheltuieli curente cu stocul);
- recuperarea de cheltuieli efectuate în contul clienților (clienți = =conturi de cheltuieli);
- înregistrarea cheltuielilor la închiderea exercițiului, ca fiind aferente exercițiilor viitoare (cheltuieli în avans = conturi de cheltuieli).

9.3. Contabilitatea veniturilor unităților patrimoniale

9.3.1. Contabilitatea veniturilor din exploatare

În ramura comerț-turism, veniturile din exploatare, în funcție de care se determină rezultatul, sunt generate de procesul vânzării, adică de transferul dreptului de proprietate cu titlu oneros. Ele se obțin din vânzarea mărfurilor, executarea de lucrări, prestarea de servicii și din avantajele pe care unitatea furnizoare a consimțit să le primească.

Suma veniturilor astfel rezultate mai puțin rabaturile, remizele și alte reduceri cu caracter comercial, acordate clienților, constituie cifra de afaceri a unității patrimoniale.

Conform legislației în vigoare, aceste venituri se înregistrează în momentul transferului dreptului de proprietate asupra clienților, pe baza facturii, sau în alte condiții prevăzute în contract.

În afara acestor venituri, unitatea patrimonială mai poate obține din activitatea de exploatare:

- venituri din producția de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor de investiții efectuate în regie proprie;
- venituri din subvenții primite de la stat, colectivități publice sau alte unități patrimoniale;
- venituri din creanțe recuperate;
- venituri realizate în avans, reprezentând încasări aferente mărfurilor nelivate sau serviciilor neprestate încă. Acestea nu se consideră venituri ale exercițiului curent și de aceea se înregistrează în contul 472 "Venituri în avans" care se reflectă în bilanț.

Conturile de venituri din exploatare fac parte din clasa 7 "Conturi de venituri" grupele 70, 71, 72, 74, 75. Toate sunt conturi de pasiv. Se creditează cu venitul obținut, în momentul facturării. Se debitează în cursul exercițiului cu reducerile de preț cu caracter comercial acordate clienților (pentru a corecta prin scădere cifra de afaceri cu aceste reduceri) și la închiderea exercițiului cu încorporarea veniturilor în profit.

Înregistrările contabile privind veniturile din exploatare s-au prezentat cu ocazia operațiilor cu mărfuri (capitolul 3 și 6), ambalaje (capitolul 7), a activității de cazare și turism (capitolul 8).

9.3.2. Contabilitatea veniturilor financiare

Veniturile financiare provin din participații, creanțe imobilizate, titluri de plasament, diferențe favorabile de curs valutar, dobânzi la disponibilul păstrat în bancă, la creanțe purtătoare de dobânzi, din sconturi obținute etc.

Veniturile financiare se consideră realizate în momentul constatării lor. Se pot contabiliza pe baza contractelor încheiate cu persoane terțe, a extraselor de cont, facturilor, situațiilor de calcul a diferențelor de curs valutar etc.

Conturile de venituri financiare fac parte din grupa 76 "Venituri financiare". Sunt conturi de pasiv, care înregistrează în credit:

- contul 761 "Venituri din participații" - dividende aferente titlurilor de participare;
- contul 762 "Venituri din alte imobilizări financiare" - dividendele aferente altor titluri imobilizate;
- contul 763 "Venituri din creanțe imobilizate" - dividendele aferente creanțelor imobilizate;
- contul 764 "Venituri din titluri de plasament" - diferențele favorabile dintre valoarea contabilă a titlurilor de plasament și prețul de cesiune;
- contul 765 "Venituri din diferențe de curs valutar" - diferențele rezultate la plata datoriilor în valută ale unității sau la încasarea creanțelor în valută;
- contul 766 "Venituri din dobânzi" - dobânzi aferente creanțelor purtătoare de dobânzi sau disponibilităților bănești în bănci;
- contul 767 "Venituri din sconturi obținute" - sconturile obținute de la furnizori sau creditorii.

Se debitează la închiderea exercițiului cu încorporarea veniturilor financiare în profit.

Exemple de înregistrări contabile privind veniturile financiare au fost date la capitolele 3 și 6.

9.3.3. Contabilitatea veniturilor excepționale

Veniturile excepționale nu au legătură cu activitatea normală, curentă a unității patrimoniale.

Se pot referi, fie la activitatea de exploatare, fie la operații de capital. Se consideră realizate în momentul constatării lor.

Veniturile excepționale se reflectă în contabilitate cu ajutorul conturilor din grupa 77 "Venituri excepționale". Se contabilizează distinct pe categorii de

venituri. Contul 771 "Venituri excepționale din operații de gestiune" se creditează cu bunurile sau valorile primite prin donații, drepturi de personal neridicate în termen și prescrise, amenzi, penalități încasate etc.

Contul 772 "Venituri din operații de capital" înregistrează în credit cota parte a subvențiilor pentru investiții trecute pe venituri, prețul de vânzare al activelor imobilizate, cedate etc.

Ambele conturi se debitează la închiderea exercițiului cu încorporarea sumei totale a veniturilor în profit.

9.3.4. Contabilitatea veniturilor din provizioane

Diminuarea sau anularea provizioanelor constituite se înregistrează la venituri din exploatare, financiare sau excepționale, în cazurile în care nu se mai justifică menținerea provizioanelor constituite ca de exemplu realizarea riscului sau transformarea cheltuielii probabile în cheltuială exigibilă.

Reflectarea în contabilitate a veniturilor din provizioane se face cu ajutorul conturilor din grupa 78 "Venituri din provizioane" și anume: 781 "Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare", 782 "Venituri financiare din provizioane" și 783 "Venituri excepționale din provizioane". Toate se creditează cu anularea sau diminuarea provizioanelor și se debitează cu încorporarea veniturilor în profit (vezi paragraful 9.2.3. unde s-au exemplificat atât operațiile de constituire cât și cele de anulare a provizioanelor).

9.4. Calculul și contabilitatea rezultatelor

Rezultatul exercițiului (profitul sau pierderea) cuprinde rezultatul curent, rezultatul excepțional și impozitul pe profit. Ordonanța 70/94 privind impozitul pe profit aprobă metodologia de calcul și formalistica corespunzătoare la impozitul pe profit. Din acest punct de vedere, persoanele fizice și juridice plătitoare de impozit sunt denumite contribuabili.

Profitul impozabil al unui contribuabil se determină ca diferența între veniturile și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora dintr-un an fiscal, cu excepția celor prevăzute în mod legal.

Cheltuielile nedeductibile fiscal sunt:

- impozitul pe profit datorat precum și impozitul pe venitul realizat în străinătate;
- amortizarea peste limitele prevăzute de Legea nr. 15/94 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale (fără actualizare la inflație);

- amenzile și penalitățile datorate;
- cheltuielile de reclamă, publicitate, protocol care depășesc limitele prevăzute în legea bugetară anuală;
- sumele utilizate pentru constituirea de provizioane, rezerve sau majorarea rezervelor peste limite legale;
- cheltuielile de sponsorizare peste limita legală prevăzută.

Profitul impozabil se calculează lunar, cumulat de la începutul anului fiscal.

Pierderea se reportează lună de lună până la recuperarea ei, fără a se depăși 36 de luni de la data înregistrării ei.

Limitele cheltuielilor deductibile se aplică lunar astfel încât la închiderea exercițiului să se încadreze în prevederile dispozițiilor legale în vigoare.

Pentru a se determina rezultatul financiar, lunar se transferă veniturile și cheltuielile unității patrimoniale în contul 121 "Profit și pierdere", cont bifuncțional. Se creditează cu veniturile unității și se debitează cu cheltuielile acesteia. Poate avea sold final creditor, reprezentând **profitul contabil** sau debitor, **pierderea contabilă**.

Pentru a determina rezultatul fiscal, din rezultatul astfel obținut se deduc:

- dividendele primite de la altă persoană juridică română;
- sume utilizate pentru constituirea sau majorarea fondului de rezervă în limita a 5% din profitul contabil anual până ce acesta va atinge 20% din capitalul social și se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal menționate anterior. Se obține astfel profitul impozabil (pierdere) înainte de reportarea pierderii din anii anteriori. Se scade pierderea de recuperat din anii precedenți și se determină profitul impozabil sau pierderea netă.

Se calculează apoi impozitul pe profit care conform ordonanței 70/94 este de 38%, cu următoarele excepții:

- contribuabilii care obțin venituri și în domeniul jocurilor de noroc, autorizate potrivit prevederilor legale, inclusiv baruri și cluburi cu program de noapte, plătesc o cotă adițională de impozit de 22% dacă ponderea veniturilor realizate din aceste activități depășesc 50% din totalul veniturilor;
- în cazul Băncii Naționale a României, cota de impozit pe profit este de 80%;
- în cazul unei persoane juridice străine ce realizează profit printr-un sediu permanent în România se aplică pentru aceasta, o cotă adițională de 6,2%;
- cota de impozit pe profit în cazul contribuabililor care realizează anual cel puțin 80% din venituri din agricultură este de 25%.

"Impozitul pe profit aferent profitului folosit pentru modernizarea tehnologiilor sau extinderea activității în scopul obținerii de profituri suplimentare precum și pentru investiții destinate protejării mediului înconjurător, se reduce cu 50% urmând ca sumele echivalente reducerii să fie folosite cu aceeași destinație. Reducerea se calculează lunar"¹.

Plata impozitului pe profit se face astfel: contribuabilii trebuie să depună lunar declarația de impunere până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei de calcul. Acesta este și termenul de plată a impozitului.

Pentru a exemplifica modul de determinare a rezultatului fiscal la un contribuabil care efectuează activitate de comerț-turism, presupunem că operațiile se efectuează în cursul lunii decembrie, iar situația în principalele conturi la 30 noiembrie (1 decembrie) este:

Si ct 371 "Mărfuri" - 4.600.000 lei (cost de achiziție)

Cont 121 "Profit și pierdere": total sume creditoare 6.830.000 lei, total sume debitoare 5.290.580 lei (în structura din fișa de cont deschisă sub formă de T).

Simbol cont	Denumirea contului	Total sume precedente	
		Debitoare	Creditoare
601	Materiale consumabile	150.000	150.000
602	Cheltuieli cu obiecte inventar	230.000	230.000
607	Cheltuieli privind mărfurile	2.350.000	2.350.000
612	Cheltuieli cu chirii	300.000	300.000
621	Cheltuieli cu colaboratorii	120.000	120.000
623	Cheltuieli de protocol	40.000	40.000
627	Cheltuieli bancare	37.000	37.000
641	Cheltuieli cu salarii	800.000	800.000
645	Cheltuieli cu asigurări și protecție socială	240.000	240.000
681	Cheltuieli cu amortizarea și provizioanele	80.000	80.000
691	Cheltuieli cu impozitul pe profit	943.580	943.580
704	Venituri din servicii prestate	3.500.000	3.500.000
707	Venituri din vânzarea mărfurilor	3.150.000	3.150.000
766	Venituri din dobânzi	180.000	180.000

¹ Ordonanța 70/1994 privind impozitul pe profit

În cursul lunii decembrie au loc operațiile:

1) Se facturează clienților un lot de mărfuri la Pv 4.809.600 lei (cost de achiziție al mărfii vândute 3.585.000 lei), TVA 18%.

a) Facturarea mărfii

411 "Clienți"	=	%	5.675.328
	707	"Venituri din vânzarea mf."	4.809.600
	4427	"TVA colectată"	865.728

b) Se descarcă gestiunea pentru mărfurile vândute

607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri"	3.585.000
------------------------------------	---	---------------	-----------

2) Ulterior vânzării se acordă clienților o remiză de revânzare de 2% și pentru încasarea înainte de scadență a facturii, un scont de 1%

		TVA
Valoare facturată	4.809.600	865.788
Remiză de revânzare	9.600	1.728
Scont 1%	4.800	864
TVA 18% (9.600 + 4.800)	14.400	2.592

	%	=	411 "Clienți"	5.664.000
5311 "Casa"				5.647.008
658 "Alte cheltuieli din exploatare"				9.600
667 "Cheltuieli privind sconturile acordate"				4.800
4427 "TVA colectată"				2.592

3) Se încasează din activitatea de cazare conform notelor de plată 2.478.000 lei, inclusiv TVA

$$\text{TVA} = 2.478.000 \times 15,254237\% = 378.000 \text{ lei}$$

5311 "Casa"	=	%	2.478.000
	704	"Venituri din prestări servicii"	2.100.000
	4427	"TVA colectată"	378.000

4) Se înregistrează salariile datorate personalului 750.000 lei

641 "Cheltuieli cu salarii"	=	421 "Personal, remunerații datorate"	750.000
-----------------------------	---	--------------------------------------	---------

5) Se înregistrează contribuția unității la asigurări sociale (25%) și protecție socială (5%)

750.000 x	25% =	187.500
750.000 x	5% =	37.500
	Total	225.000

645 "Cheltuieli cu asigurările și protecția socială"	=	%	225.000
		4311 "CAS"	187.500
		4371 "CPS"	37.500

6) Se dau în folosință obiecte de inventar în valoare de 50.000 lei (recuperarea valorii făcându-se integral la darea în folosință)

602 "Cheltuieli cu obiecte de inventar"	=	322 "Uzura obiectelor de inventar"	50.000
---	---	------------------------------------	--------

7) Se înregistrează facturile sosite de la terți pentru servicii prestate, în valoare de 110.000 lei, TVA 18%

	%	=	401 "Furnizori"	129.800
61/62 "Cheltuieli cu servicii terți"				110.000
4426 "TVA deductibilă"				19.800

8) Se contractează de la bancă un împrumut de 12.000.000 lei pe o durată de 6 luni, cu o dobândă de 10%, plătită odată cu rambursarea împrumutului

Împrumut	12.000.000
Dobândă 10%	1.200.000 lei total : 6 luni = 200.000 lei/lună.

a) primirea împrumutului

5121 "Disponibil în lei"	= 5191 "Credite bancare pe termen scurt"	120.000
--------------------------	---	---------

b) înregistrarea dobânzii datorate băncii

%	= 5186 "Dobânzi de plătit"	1.200.000
666 "Cheltuieli cu dobânzi"		200.000
471 "Cheltuieli în avans"		1.000.000

9) Se înregistrează majorări pentru plata cu întârziere a impozitului pe salarii, în sumă de 38.000 lei

6711 "Cheltuieli excepționale, despăgubiri, amenzi, penalități"	= 448 "Alte creanțe și obligații în legătură cu statul"	38.000
---	--	--------

10) Se încasează dividendul aferent titlurilor de participare în sumă de 2.350.000 lei.

5121 "Disponibil în lei"	= 761 "Venituri din participații"	2.350.000
--------------------------	--------------------------------------	-----------

11) Cu ocazia inventarierii mărfurilor se constată un minus de marfă de 4.000 lei, din care perisabilități normale 1.000 lei și peste normă 3.000 lei (la cost de achiziție).

607 "Cheltuieli privind mărfurile "	= 371 "Mărfuri"	4.000
--	-----------------	-------

12) La închiderea exercițiului se constată, la inventarierea mijloacelor fixe următoarele:

• cost achiziție imobilizări	3.500.000 lei
• amortizare	325.000 lei
• valoare contabilă netă	3.175.000 lei
• valoare actuală (reală)	3.025.000 lei
• depreciere valorică	150.000 lei

Pentru deprecierea valorică se constituie un provizion

6813 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor"	= 291 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporate"	150.000
---	--	---------

13) Se încasează despăgubiri de la altă unitate patrimonială de 25.000 lei

5311 "Casa în lei"	= 7711 "Venituri din despăgubiri și penalități"	25.000
--------------------	---	--------

14) Se înregistrează amortizarea imobilizărilor corporale în sumă de 80.000 lei

681 "Cheltuieli cu amortizarea și provizioanele"	= 281 "Amortizarea imobilizărilor corporate"	80.000
---	--	--------

15) Se diminuează cifra de afaceri cu reducerea comercială acordată ulterior facturării mărfurilor (se acoperă reducerea din venitul din vânzarea mărfurilor):

707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	= 658 "Alte cheltuieli de exploatare"	9.600
---	--	-------

16) Se încorporează veniturile din exploatare ale unității patrimoniale în profit:

%	= 121 "Profit și pierdere"	6.900.000
704 "Venituri din prestări servicii"		2.100.000
707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"		4.800.000

17) Se repartizează cheltuielile de exploatare asupra rezultatului:

121 "Profit și pierdere"	=	%	4.965.000
602 "Cheltuieli cu O.I."			50.000
607 "Cheltuieli privind mărfurile"			3.600.000
61/62 "Cheltuieli cu servicii la terți"			110.000
641 "Cheltuieli salarii"			750.000
645 "Cheltuieli asigurări și protecție socială"			225.000
6811 "Cheltuieli cu amortizarea și provizioanele"			80.000
6813 "Cheltuieli de exploatare privind prov. pt. depr. imobilizărilor"			150.000

18) Se încorporează veniturile financiare în profit

761 "Venituri din participații"	=	121 "Profit și pierdere"	2.350.000
---------------------------------	---	--------------------------	-----------

19) Se repartizează cheltuielile financiare asupra rezultatului:

121 "Profit și pierdere"	=	%	204.800
666 "Cheltuieli cu dobânzi"			200.000
667 "Cheltuieli privind sconturi acordate"			4.800

20) Se încorporează veniturile excepționale în profit:

7711 "Venituri din despăgubiri și penalități"	=	121 "Profit și pierdere"	250.000
---	---	--------------------------	---------

21) Se repartizează cheltuielile excepționale asupra rezultatului:

121 "Profit și pierdere"	=	6711 "Despăgubiri, amenzi și penalit."	380.000
--------------------------	---	---	---------

După transferul cheltuielilor și veniturilor în contul 121 "Profit și pierdere" se poate face calculul impozitului pe profit, cumulat de la 1 ianuarie la sfârșitul perioadei de raportare (în cazul nostru, închiderea exercițiului financiar).

a) Calculul rezultatului din exploatare

Venituri	1.01.-30.11.	Decembrie	Total
• 704 "Venituri din prestări servicii"	3.500.000	2.100.000	5.600.000
• 707 "Venituri din vânzări de mărfuri"	3.150.000	4.800.000	7.950.000
		Total	13.550.000

Cheltuieli	1.01.-30.11.	Decembrie	Total
601	150.000	—	150.000
602	230.000	50.000	280.000
607	2.350.000	3.600.000	5.950.000
612	300.000	—	300.000
621	120.000	—	120.000
623	40.000	—	40.000
627	37.000	—	37.000
61/62	—	110.000	110.000
641	800.000	750.000	1.550.000
645	240.000	225.000	465.000
681	80.000	80.000	160.000
6813	—	150.000	150.000
Total	4.347.000	4.965.000	9.312.000
		Profit din exploatare	4.238.000

b) Calculul rezultatului din operații financiare

Venituri	1.01.-30.11.	Decembrie	Total
761	—	2.350.000	2.350.000
766	180.000	—	180.000
Total	180.000	2.350.000	2.530.000

Cheltuieli	1.01.-30.11.	Decembrie	Total
666	—	200.000	200.000
667	—	4.800	4.800
Total	—	204.800	204.800
		Profit	2.325.200

c) Calculul rezultatului excepțional

Venituri	1.01.-30.11.	Decembrie	Total
7711	—	25.000	25.000
Cheltuieli			
6711	—	38.000	38.000
		Pierdere	-13.000

Rezultat din activitatea totală = Profit 6.550.200

Cheltuieli nedeductibile fiscal:

• Pierderi peste normă	4.000
• Amenzi, penalități	38.000
• Provizioane pentru depreciere	150.000
Total cheltuieli nedeductibile	192.000

Cheltuieli deductibile fiscal:

Rezerve constituite în cursul exercițiului	75.000
Dividende din participații	2.350.000
Total cheltuieli deductibile	2.425.000
Rezultat fiscal	
Profit impozabil	4.317.200
Impozit 38%	1.640.536
din care înregistrat 1.01-30.11.	943.580
Impozit decembrie	696.956

Înregistrarea impozitului pe profit de 696.956 lei

(30)	691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"	=	441 "Impozitul pe profit"	696.956
------	--	---	------------------------------	---------

Închiderea contului "cheltuieli cu impozitul pe profit"

(31)	121 "Profit și pierdere"	=	691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"	696.956
------	-----------------------------	---	--	---------

Contul de "profit și pierdere" încheiat la sfârșitul perioadei, inclusiv soldurile intermediare de gestiune întocmit pe baza datelor cu titlu exemplificativ se poate prezenta:

D	121 "Profit și pierdere"		C
601	150.000	704	3.500.000
602	230.000	707	3.150.000
607	2.350.000	766	180.000
612	300.000		
621	120.000		
623	40.000		
627	37.000		
641	800.000		
645	240.000		
681	80.000		
691	943.580		
TSD 1.XII.a.c.	5.290.580	TSC 1.XII.a.c.	6.830.000
DECEMBRIE			
602	50.000	704	2.100.000
607	3.600.000	707	4.800.000
61/62	110.000	761	2.350.000
641	750.000	771	25.000
645	225.000		
681	80.000		
6813	150.000		
666	200.000		
667	4.800		
671	38.000		
691	696.956		
TSD	11.195.336	TSC	16.105.000
SFC	4.909.664		

Contul 121 "Profit și pierdere"

Venituri		Cheltuieli		Solduri intermediare	
Elemente	Sume	Elemente	Sume	Elemente	Sume
1.	2.	3.	4.	5.	6.
Vânz. de mărfuri	7.950.000	Chelt. priv. mărf.	5.950.000	Marja com.	2.000.000
Total A		Total B		(A - B)	
Venit. din prod. vândută	—				
Venit. din de servicii	5.600.000				
Venit. din prod. stocată	—				
Venit. din prod. imobilizată	—				
Total C	5.600.000			Producția exercițiului C	5.600.000
Marja comercială	2.000.000	Materiale și furnituri			
Prod. exerc.	5.600.000	consumabile			
		- Materiale	150.000		
		- Ob. de inv.	280.000		
		Serv. externe	—		
		- Serv. execut. de terți	607.000		
Total D	7.600.000	Total E	1.037.000	Val. adăug. (D - E)	6.563.000
Val. adăugată	6.563.000	- Impozite și taxe	1.640.536		
		Chelt. cu personalul			
		Salarii	1.550.000		
		Contrib. la A.S. și la fond de șomaj	465.000		
Total F	6.563.000	Total G	3.655.536	Excedent brut din expl. (F - G)	2.907.464
Excedent brut din exploatare	2.907.464	Alte chelt. curente	—		
		Val. contab. a imobiliz. cedate	—		
		Pierderi din creanțe nerecuperate	—		

Alte venituri curente	-						
Reluări de amortizări	-	Chelt. cu amortiz.	160.000				
Reluări de proviz.	-	Chelt. cu provizioanele	150.000				
		Cota parte a chelt. de repartizat pe mai multe ex.	-				
Total H	2.907.464	Total I	310.000	Rezultatul exploat. (H - I)		2.597.464	
Rezult. exploat.	2.597.464						
Venituri financiare		Chelt. financiare					
- din dobânzi	180.000	- cu dobânzile	200.000				
- din sconturi	-	- cu sconturile	4.800				
- din participații	2.350.000						
Total J	2.530.000	Total K	204.800	Rezult. financiar (J - K)		2.325.200	
Venituri excepționale		Cheltuieli excepționale					
- din op. de gestiune	25.000	- din op. de gestiune	38.000				
Total L	25.000	Total M	38.000	Rezultat excepțional (L - M)		-13.000	
Rezultat curent	4.922.664						
Rezultat excepțional	- 13.000			Rezultatul exercițiului (profit)		4.909.664	
Total N							

Modelul prezentat este o variantă a contului de profit și pierdere și a soldurilor intermediare de gestiune. Pe baza lui și a calculelor privind rezultatul financiar fiscal se întocmește Declarația lunară pentru impozitul pe profit al contribuabililor.

DECLARAȚIA LUNARĂ PENTRU IMPOZITUL PE PROFIT

Pe perioada de la începutul anului până la 31.XII a.c.
Denumirea contribuabilului _____ Cod fiscal _____
Strada _____ Nr. _____ Localitatea _____
Județ (sector) _____ Cod poștal _____

- în lei -

Venituri din exploatare	01	<u>13.550.000</u>	
Cheltuieli aferente veniturilor din exploatare (inclusiv cheltuielile privind impozitul pe profit)	02	<u>10.952.536</u>	
Profit (pierdere) din exploatare (Rd. 01 - Rd. 02)			03 <u>2.597.464</u>
Venituri financiare	04	<u>2.530.000</u>	
Cheltuieli financiare	05	<u>204.800</u>	
Profit (pierdere) financiar (Rd. 04 - Rd. 05)			06 <u>2.325.200</u>
Venituri excepționale	07	<u>25.000</u>	
Cheltuieli excepționale	08	<u>38.000</u>	
Profit (pierdere) excepțional (Rd. 07 - Rd. 08)			09 <u>-13.000</u>
Profitul aferent facturilor neîncasate existent la 31.12.1994, calculat prin înmulțirea valorii facturilor neîncasate cu coeficientul mediu de rentabilitate "K", înscrise în anexa nr. 2 la Precizările Ministerului Finanțelor nr. 13295/1994. Acest profit se distribuie în proporție de 1/3 pe primele 3 luni ale anului 1995.			
Profit (pierdere) total (Rd.03+Rd.06+Rd.09+Rd.10)			10 <u>-</u>
			11 <u>4.909.664</u>

Deduceri:

Dividendele primite de la o altă persoană juridică română

12 2.350.000

Reportarea cheltuielilor cu dobânzile rămase nedeductibile în anii anteriori

13 -

Amortizarea sumelor care depășesc cota de reparații de 5% care au fost adăugate la valoarea mijloacelor fixe reparate

14 -

Sume utilizate pentru constituirea sau majorarea fondului de rezervă în limita a 5% din profitul contabil anual până ce acesta va atinge 20% din capitalul social, inclusiv veniturile din provizioanele pentru care nu s-a admis reducerea

15 75.000

Sume utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervei create de bănci în limita a 2% din soldul creditelor acordate și a fondului de rezervă în limitele prevăzute de Legea nr. 33/1991 privind activitatea bancară

16 -

Sume utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor tehnice ale societăților de asigurare și reasigurare, conform dispozițiilor legale în materie

17 -

Total deduceri

(Rd.12 + 13 + 14 + 15 + 16 + 17)

18 2.425.000

Profit (pierdere) (Rd. 11 - Rd. 18)

19 2.484.464

Cheltuieli nedeductibile:

Impozitul pe profit din orice sursă, română și străină din care:

20 1.640.536

Impozitul pe venitul realizat în străinătate

21 -

Amenzi și penalități

22 38.000

Mese, cadouri, distracții și alte asemenea cheltuieli pentru acțiuni de protocol, reclamă și publicitate, care depășesc limitele prevăzute de lege

23 -

Sume utilizate pentru constituirea sau majorarea provizioanelor, a rezervelor, peste limitele prevăzute de Ordonanță	24	<u>150.000</u>
Cheltuielile de sponsorizare ce depășesc limita stabilită de Legea nr. 32/1994.	25	<u>-</u>
Cheltuielile cu dobânzile care depășesc suma veniturilor din dobânzi plus 20% din celelalte venituri (nu se aplică băncilor și anumitor instituții financiare)	26	<u>-</u>
Cheltuieli cu reparațiile care depășesc 5% din valoarea rămasă a mijloacelor fixe de la începutul anului	27	<u>-</u>
Pierderi din surse externe, calculate pe fiecare sursă de venit	28	<u>-</u>
Alte cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal	29	<u>4.000</u>
Total cheltuieli nedeductibile (Rd.20 + 22 până la 29)	30	<u>1.832.536</u>
Profitul impozabil (pierdere) înainte de reportarea pierderii (Rd. 19 + Rd. 30)	31	<u>4.317.200</u>
Pierdere de recuperat din anii precedenți	32	<u>-</u>
Profitul impozabil (pierdere) (Rd. 31 + Rd. 32)	33	<u>4.317.200</u>
Impozitul pe profit		
* Contribuabilii ale căror venituri se impun cu cota normală (Rd. 33 x 38%)	34	<u>1.640.536</u>
* Contribuabilii ale căror venituri din jocuri de noroc, baruri și cluburi de noapte depășesc 50% din veniturile totale (Rd. 33 x 60%)	34	<u>-</u>

* Contribuabilii ale căror venituri din activitățile agricole sunt egale sau depășesc 80% din veniturile totale (Rd. 33 x 25%)

34 —

Credit fiscal

din care

35 —

Credit fiscal extern

36 —

Impozit pe profit aferent perioadei de scutire, conform art. 31 Ordonanță

37 —

Reducere pentru modernizarea tehnologiei de fabricație, extinderea activității în scopul obținerii de profituri suplimentare și protecția mediului înconjurător

38 —

Total credit fiscal (Rd. 35 + Rd. 38)

39 —

Impozitul pe profit datorat

(Rd. 34 - Rd. 39)

Dacă rezultatul este zero sau mai puțin, înscrieți 0

40 1.640.536

Impozit pe profit pe anul curent plătit cumulativ de la începutul anului fiscal

41 943.580

Impozit pe profit de plată

(Rd. 40 - Rd. 41)

42 696.956

Impozit pe profit plătit în plus

(Rd. 41 - Rd. 40)

43 —

DOCUMENT DE PLATĂ

Felul documentului	Număr	Data	Suma
Dispoz. plată	1057	25 I	696.956

Sub penalitățile aplicate pedepsei de fals în acte publice, declar că am examinat această declarație, inclusiv anexele însoțitoare, și, în conformitate cu informațiile furnizate, o declar corectă și completă.

Numele _____ Prenumele _____

Data _____ Funcția _____ Semnătura _____

și ștampila

Director general sau altă persoană autorizată

9.5. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor și veniturilor

Contabilitatea generală este orientată spre sesizarea datelor după natura lor și pentru determinarea:

- rezultatului global al unității patrimoniale;
- situației activelor și pasivelor la un moment dat, și are o optică financiară.

Contabilitatea analitică sau de gestiune este concepută pentru:

- **analiza** rezultatelor prin elementele lor constitutive, ceea ce permite controlul asupra **randamentului și rentabilității** și furnizarea informațiilor pentru gestiunea unității;
- **completarea** contabilității generale prin stabilirea de **baze de evaluare** pentru unele posturi bilanțiere (stocuri, imobilizări create de unitate etc.);
- furnizarea de informații - **previzionarea** cheltuielilor și veniturilor pentru asigurarea **controlului**.

În concluzie se poate preciza că prin contabilitatea de gestiune sunt vizate **obiective** ca:

- analiza cheltuielilor și veniturilor;
- calculul costurilor;
- evaluarea stocurilor.

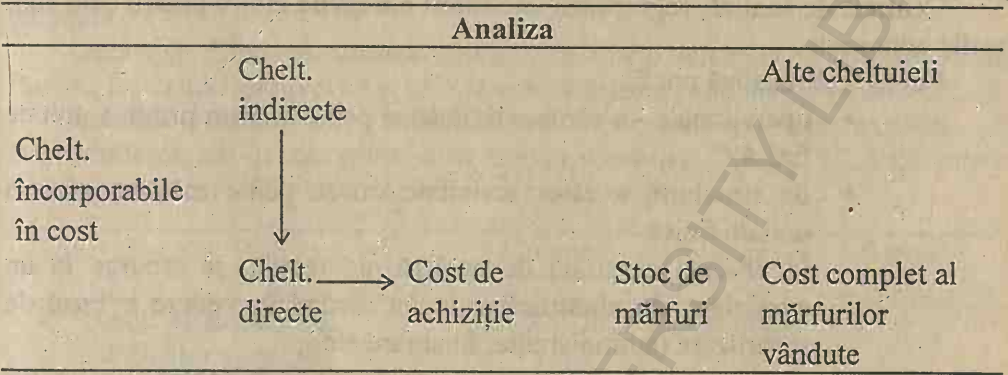
Analiza cheltuielilor se poate efectua urmând diverse **proceduri**:

- analiză pe funcțiuni (aprovizionare, producție, desfacere, administrație);
- pe produs;
- pe comandă;
- pe centre de activitate (servicii tehnice, comerciale, generale).

Scopul analizelor:

- cunoașterea rentabilității produselor în condițiile unor prețuri de vânzare fixate independent de voința unității sau fixarea unor prețuri de vânzare care să asigure beneficii pentru toate produsele (mărfurile);
- fixarea de **responsabilități** privind cheltuielile în vederea unui **control eficient**.

Calculul costului vizează de fapt, întregul proces care să conducă la determinarea nivelului său și care poate fi redat prin prisma unei **organigrame a contabilității analitice**. O astfel de organigramă, pentru o societate de comerț care comercializează un singur tip de marfă se poate prezenta:



Analizând organigrama, se impun câteva precizări legate de cheltuieli. Cheltuielile încorporabile în cost reprezintă cheltuielile înregistrate de **contabilitatea generală** și pe care **contabilitatea de gestiune** le include în costuri. Între cheltuielile încorporabile în cost și cele din contabilitatea generală, nu întotdeauna există egalitate. Diferența poată să apară datorită:

- neîncorporării în cost a unor elemente cu caracter anormal;
- necesității calculației unui cost care să nu fie dependent nici de modul de finanțare, nici de regimul juridic al unității;
- încorporării în cost a unor cheltuieli la un alt nivel decât cel real (anumite amortizări, provizioane).

Cheltuielile încorporabile în cost sunt:

- directe (care privesc costul unui anumit produs sau mărfi);
- indirecte (care se referă la costul mai multor produse, mărfuri, activități).

Cheltuielile directe sunt **afectate** costului unui produs; cheltuielile indirecte sunt întâi **analizate** și **repartizate** și **apoi imputate** costului unui produs.

Problema de bază a contabilității de gestiune constă în **tratarea cheltuielilor indirecte**. În acest scop se pornește de la noțiunea de **centru de analiză**.

Un centru de analiză reprezintă o diviziune contabilă în care sunt grupate cheltuielile indirecte în vederea imputării lor ulterioare asupra costului produselor. Aceste diviziuni contabile pot fi:

- fictive (administrație, personal, finanțare);
- reale (aprovizionare, distribuție, producție).

Centrele de analiză, regroupează **cheltuieli omogene** motiv pentru care sunt astfel concepute.

Centrele de analiză pot fi:

- operaționale - a căror activitate se poate măsura printr-o unitate fizică;
- de structură, a căror activitate nu se poate măsura printr-o unitate fizică.
În absența centrului de analiză, de regulă, se recurge la un **coeficient de cheltuieli** calculat, având în vedere o bază de repartizare (administrație, finanțare etc.);
- principale (aprovizionare, producție, desfacere) a căror cheltuieli se impută costului;
- auxiliare - a căror cheltuieli se repartizează altor centre de analiză (personal, clădiri, materiale, servicii transport, centrala electrică, apă etc.).

Tratarea cheltuielilor indirecte parcurge etapele:

a) repartizarea primară:

- gruparea cheltuielilor pe centre de analiză;
- prin: **afectare** - dacă pot fi măsurate;
- **repartizare prin chei de repartizare**.

b) repartizarea secundară:

- de la centrele auxiliare la cele principale.

În urma acestor repartizări, centrele principale colectează toate cheltuielile, directe și indirecte care formează costul produselor.

De regulă centrele de analiză sunt concepute și ca centre de **responsabilitate** fiind centre de costuri.

Dacă unui centru de costuri i se poate asocia și venitul corespunzător, devine **centru de profit** și se poate întocmi un cont de **rezultate elementare**.

În vederea calculării rezultatului, contabilitatea de gestiune trebuie să preia din contabilitatea generală cheltuielile, veniturile și stocurile.

În acest sens se utilizează conturile clasei 9 de gestiune internă.

Preluarea din contabilitatea generală se poate face fie prin conturile "Decontări interne privind cheltuielile, producția obținută", fie prin conturile de reflectare.

Calculația presupune:

- conturi pentru evidențierea centrelor de analiză sau activităților, de bază, auxiliare, generale - ca generatoare de cheltuieli;
- conturi de costuri.

Rezultatul global al contabilității analitice = suma rezultatelor parțiale - și în principiu trebuie să fie egal cu rezultatul calculat de contabilitatea generală.

Dacă apar diferențe, acestea sunt determinate de elementele incluse sau nu în cost, fie la același nivel ca și cel din contabilitatea generală fie la unul diferit.

Reluând datele din contabilitatea financiară și presupunând că întreprinderea are în subordine două unități operative "X" și "Y" și un sector administrativ care au efectuat următoarele cheltuieli:

	Unitatea "X"	Unitatea "Y"	Sector administrativ
• costul de achiziție al mărfurilor vândute	4.000.000	1.950.000	—
• cheltuieli privind materialele consumabile	100.000	25.000	25.000
• cheltuieli cu obiecte de inventar	180.000	20.000	80.000
• cheltuieli cu serviciile executate de terți	400.000	175.000	32.000
• salarii datorate personalului	700.000	300.000	550.000
• contribuția unității la asigurări sociale	175.000	75.000	137.500
• contribuția unității la fondul de șomaj	35.000	15.000	27.500
• amortizarea mijloacelor fixe	90.000	20.000	50.000
• provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	150.000	—	—
Total	5.830.000	2.580.000	902.000

Înregistrările în contabilitatea de gestiune internă vor fi (conținutul și funcția conturilor s-au tratat la capitolul 5):

1) Înregistrarea cheltuielilor reflectate cu marfa se poate face cu ajutorul contului 921 "Cheltuielile activității de bază" sau 925 "Cheltuieli de circulație".

921 "Cheltuielile activității de bază/analitic" = 901 "Decontări interne privind cheltuielile/ "			5.950.000
• unitate "X"	analitic /		4.000.000
• unitate "Y"	marfă		1.950.000

2) Înregistrarea cheltuielilor reflectate cu materialele consumabile:

%	= 901 "Decontări interne privind cheltuielile analitic/mater. consumabile"	
921 "Cheltuielile activității de bază"		150.000
• unitate "X" 100.000		
• unitate "Y" 25.000		125.000
924 "CGU"		25.000

3) Înregistrarea cheltuielilor cu obiecte de inventar:

%	= 901 "Decontări interne privind cheltuielile/ analitic OI"	
921 "Cheltuielile activității de bază"		280.000
• unitate "X" 180.000		
• unitate "Y" 20.000		200.000
924 "CGU"		80.000

4) Înregistrarea cheltuielilor reflectate cu serviciile prestate de terți:

%	= 901 "Decontări interne privind cheltuielile/ servicii prestate de terți"	
921 "Cheltuielile activității de bază"		607.000
• unitate "X" 400.000		
• unitate "Y" 175.000		575.000
924 "CGU"		32.000

5) Înregistrarea cheltuielilor reflectate cu salariile:

%	= 901 "Decontări interne privind cheltuielile analitic / salarii"	
		<u>1.550.000</u>
921 "Cheltuielile activității de bază"		1.000.000
• unitate "X" 700.000		
• unitate "Y" 300.000		
924 "CGU"		<u>550.000</u>

6) Înregistrarea CAS reflectat:

%	= 901 "Decontări interne privind cheltuielile analitic CAS"	
		<u>387.500</u>
921 "Cheltuielile activității de bază"		250.000
• unitate "X" 175.000		
• unitate "Y" 75.000		
924 "CGU"		<u>137.500</u>

7) Înregistrarea contribuției la protecție socială reflectată:

%	= 901 "Decontări interne privind cheltuielile analitic fond șomaj"	
		<u>77.500</u>
921 "Cheltuielile activității de bază"		50.000
• unitate "X" 35.000		
• unitate "Y" 15.000		
924 "CGU"		<u>27.500</u>

8) Înregistrarea cheltuielilor reflectate cu amortizarea imobilizărilor:

%	= 901 "Decontări interne privind cheltuielile analitic amortizarea"	<u>160.000</u>
921 "Cheltuielile activității de bază"		110.000
• unitate "X" 90.000		
• unitate "Y" 20.000		
924 "CGU"		<u>50.000</u>

9) Înregistrarea cheltuielilor reflectate cu provizioanele:

921 "Cheltuielile activității de bază"	= 901 "Decontări interne privind cheltuielile analitic provizioane"	<u>150.000</u>
• unitate "X" 150.000		

10) Repartizarea cheltuielilor generale ale unității asupra activității de bază (în funcție de salariile personalului celor două unități)

$$K_{CGU} = \frac{T\Sigma D \text{ ct CGU}}{\text{Total salarii}} = \frac{902.000}{700.000 + 300.000} = 0,902$$

CGU aferente unității X	0,902 x 700.000	= 631.400
CGU aferente unității Y	0,902 x 300.000	= 270.600
Total	902.000	lei

921 "CAB" /	= 924 "CGU"	<u>902.000</u>
• unitate "X"		631.400
• unitate "Y"		<u>270.600</u>

11) Înregistrarea decontării costului complet al mărfurilor vândute

902 "Decontări interne privind mărfurile vândute"	= 921 "CAB" /	9.312.000
	• unitate "X"	6.461.400
	• unitate "Y"	2.850.600

12) Înregistrarea costului complet al mărfurilor vândute prin cele două unități

931 Cost mărfuri vândute/	= 902 "Decontări interne privind mărfurile vândute"	9.312.000
• unitate "X"		6.461.400
• unitate "Y"		2.850.600

13) Închiderea contului de decontări interne privind cheltuielile

901 "Decontări interne privind cheltuielile"	= 931 "Cost marfă vândută"	9.312.000
--	----------------------------	-----------

În conturi situația se prezintă astfel:

D	921 "CAB"	C
1)	5.950.000	11) 9.312.000
2)	125.000	
3)	200.000	
4)	575.000	
5)	1.000.000	
6)	250.000	
7)	50.000	
8)	110.000	
9)	150.000	
10)	902.000	
RD	9.312.000	RC 9.312.000

D	921 "CAB"/ unitate X	C
1)	4.000.000	11) 6.461.400
2)	100.000	
3)	180.000	
4)	400.000	
5)	700.000	
6)	175.000	
7)	35.000	
8)	90.000	
9)	150.000	
10)	631.400	
RD	6.461.400	RC 6.461.400

D	921 "CAB"/ unitate Y	C
1)	1.950.000	11) 2.850.600
2)	25.000	
3)	20.000	
4)	175.000	
5)	300.000	
6)	75.000	
7)	15.000	
8)	20.000	
10)	270.600	
RD	2.850.600	RC 2.850.600

D	901 "Decontări interne privind cheltuielile"	C
13)	9.312.000	1) 5.950.000
		2) 150.000
		3) 280.000
		4) 607.000
		5) 1.550.000
		6) 387.500
		7) 77.500
		8) 160.000
		9) 150.000
RD	9.312.000	RC 9.312.000

D	924 "CGU"	C
2)	25.000	10) 902.000
3)	80.000	
4)	32.000	
5)	550.000	
6)	137.500	
7)	27.500	
8)	50.000	
RD	902.000	RC 902.000

D	902 "Decontări interne privitoare la marfa vândută"	C
11)	9.312.000	12) 9.312.000

D	931 "Cost marfă vândută"	C
12)	9.312.000	13) 9.312.000

Costul complet al mărfurilor vândute de 9.312.000 lei (din care prin unitatea "X" - 6.461.400 lei și prin unitatea "Y" - 2.850.600 lei) coincide cu cel înregistrat în contabilitatea financiară prin intermediul contului 121 "Profit și pierdere" (cheltuieli privind mărfurile 5.150.000 lei, cheltuieli cu materiale de 150.000 lei, servicii prestate de terți 607.000 lei, cheltuieli cu personalul 2.015.000 lei și cheltuieli cu amortizarea și provizioanele 310.000 lei).

Cunoscând venitul din vânzarea mărfurilor prin fiecare unitate se poate determina rezultatul din exploatare și respectiv eficiența activității desfășurate pe unități operative.

Partea a doua - Teste grilă și întrebări

Teste grilă

1. Cheltuielile cu marfa semnifică:

- costul de achiziție al mărfurilor aprovizionate;
- costul de achiziție al mărfurilor rămase în stoc;
- costul de achiziție al mărfurilor vândute;
- costul de achiziție al mărfurilor cumpărate și rămase în stoc.

2. Dispuneți de următoarele informații:

- marfă în stoc 5.000 bucăți la cost de achiziție 160 lei/bucată;
 - aprovizionări de marfă:
 - ⇒ 1.000 bucăți la cost de achiziție 170 lei/bucată;
 - ⇒ 4.000 bucăți la cost de achiziție 180 lei/bucată;
 - marfă vândută 7.000 bucăți, preț de vânzare 250 lei/bucată.
- Marja brută aferentă vânzărilor este:

- a) 540.000 lei;
- b) 567.000 lei;
- c) 580.000 lei;
- d) 600.000 lei.

3. Indicați formula contabilă corectă care indică achitarea salariului în natură:

- a) 421 = 5311
- b) 421 = 5121
- c) 421 = 5314
- d) 421 = 707

4. Ce semnifică înregistrarea contabilă?

%	=	411	5.900.000
5121			5.841.000
707			50.000
4427			9.000

- a) încasarea creanțelor de la clienți;
- b) încasarea creanțelor clienți și acordarea unei reduceri ulterioare facturării;
- c) o pierdere suportată de client;
- d) reducerea cifrei de afaceri.

5. Care dintre formulele contabile enumerate nu este în concordanță cu explicația dată:

- a) 772 = 1514 250.000 Anularea unui provizion.
- b) 635 = 4427 250.000 Înregistrarea unei taxe la salariile achitate în natură.
- c) 5121 = 761 250.000 Primirea unui dividend.
- d) 667 = 411 250.000 Acordarea unui scont clienților.

6. Indicați formula contabilă corectă privind cheltuielile de transport efectuate în nume propriu, dar în contul clientului și refacturate acestuia:

- a) 624 = 401 150.000
- b) 411 = 624 150.000
- c) 371 = 401 150.000
- d) 411 = 401 150.000

7. Dispuneți de următoarele informații: venituri totale 2.000.000 lei, din care venituri din dividende 1.000.000 lei; cheltuieli totale 1.500.000 lei din care penalități achitate 100.000 lei; impozitul pe profit este:

- a) 250.000 lei
- b) 228.000 lei
- c) 190.000 lei
- d) zero.

8. Sunt deductibile fiscal:

- a) provizioanele pentru deprecierea bunurilor;
- b) perisabilitățile;
- c) provizioanele pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții;
- d) provizioanele pentru risc valutar.

9. Se constituie provizioane pentru:

- a) diferența netă nefavorabilă la datoriile și creanțele în valută la închiderea exercițiului;
- b) diferențele nefavorabile la plata datoriilor în valută;
- c) diferențele nefavorabile la încasarea creanțelor în valută;
- d) diferențele nefavorabile la disponibilul păstrat în valută.

10. Impozitul pe profit se aplică la:

- a) profitul contabil;
- b) profitul fiscal;
- c) profitul fiscal după acoperirea pierderilor fiscale din anii precedenți;
- d) profitul net.

11. Cheltuielile excepționale sunt determinate:

- a) de o activitate care iese din normalitate;
- b) de o activitate planificată;
- c) de o operație bancară;
- d) de o activitate normală.

12. Profitul impozabil se determină prin relația de calcul:

- a) venituri - cheltuieli;
- b) activ patrimonial - pasiv patrimonial;
- c) venituri - cheltuieli;
- d) (rezultat contabil - cheltuieli deductibile fiscal + cheltuieli nedeductibile fiscal) - pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți.

13. Cheltuiala cu obiectele de inventar se determină:

- a) la valoarea obiectelor aflate în folosință;
- b) la valoarea obiectelor scoase din folosință;
- c) la valoarea integrală la darea obiectelor în folosință sau eşalonată în cote egale pe o perioadă de timp determinată;
- d) la valoarea dorită de manager.

14. TVA este o cheltuială:

- a) pentru bunurile cumpărate scutite de TVA;
- b) pentru bunurile și serviciile scutite de TVA la vânzare;
- c) pentru taxa deductibilă care depășește prorata;
- d) pentru bunurile destinate exportului.

15. Pentru mijloacele fixe concesionate, închiriate sau în locație de gestiune înregistrează cheltuieli cu amortizarea:

- a) proprietarul lor;
- b) persoana care le folosește;
- c) ambii;
- d) nici unul.

16. Declarația lunară pentru impozitul pe profit se depune, iar impozitul se varsă:

- a) până la sfârșitul lunii de calcul;
- b) anticipat;
- c) până la data de 25 a lunii următoare celei de calcul;
- d) când dispune organul fiscal.

Întrebări

1. Cum se determină costul de achiziție al mărfurilor vândute:

a) în metoda inventarului permanent

- ⇒ la cost de achiziție;
- ⇒ la cost standard;
- ⇒ la preț de vânzare;
- ⇒ la preț de vânzare cu TVA;

b) în metoda inventarului intermitent.

2. Care sunt formele de salarizare în comerț-turism, căror categorii de personal se aplică fiecare formă și cum se determină salariul cuvenit personalului, în fiecare caz? Exemplificați cifric.

3. Cum trebuie să varieze salariul în funcție de productivitatea muncii?

4. Cum se împarte o sumă imputată datorită unei lipse de mărfuri la inventar într-o gestiune colectivă, între membrii formației de lucru? Exemplificați cifric.

5. Prin ce metode se poate determina amortizarea? Pentru care ați opta în condiții de inflație?

6. Cum se determină amortizarea lineară? Dar degresivă? Dar accelerată? Exemplificați cifric.

7. Cum se determină cheltuielile nedeductibile fiscal?

8. Ce facilități acordă fiscalitatea, în prezent, în determinarea profitului impozabil?

9. Care sunt momentele de înregistrare în contabilitate a cheltuielilor și veniturilor?

10. Ce conturi folosiți pentru a respecta principiul independenței exercițiilor?

Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare

Aplicația nr. 1

Înregistrați în contabilitate următoarele operațiuni economico-financiare, determinați rezultatul net și regularizați TVA-ul:

- a) stoc de marfă "X" la deschiderea exercițiului 10.000 bucăți, cost de achiziție 100 lei/bucată, cost standard 102 lei/bucată;
- b) aprovizionarea cu marfă, factura cuprinzând marfă "X" 5.000 bucăți, preț de cumpărare 90 lei/bucată, cheltuieli de transport 50.000 lei, TVA 18%;
- c) vânzare de marfă, factura cuprinzând:
 - marfă "X" 12.000 bucăți, preț de vânzare 150 lei/bucată;
 - bonificație 1%;
 - scont 2%;
 - TVA 18%;

- d) înregistrarea salariilor datorate personalului 200.000 lei, CAS 25%, ajutor șomaj 5%;
- e) încasarea dobânzii la disponibilul din bancă 40.000 lei;
- f) efectuarea unor cheltuieli de protocol 100.000 lei, TVA 18%;
- g) la închiderea exercițiului cu ocazia inventarierii se constată în stoc 3.010 bucăți marfă.

Aplicația nr. 2

Înregistrați în contabilitate următoarele operațiuni economico-financiare, determinați rezultatul net și regularizați TVA-ul:

- a) facturarea unui serviciu la extern în valoare de 2.000\$ la un curs de 4.000 lei/\$;
- b) înregistrarea salariilor cuvenite personalului permanent 2.000.000 lei și colaborator 800.000 lei; CAS 25%, ajutor de șomaj 5%;
- c) achitarea la începutul exercițiului curent a contravalorii abonamentelor la publicații de specialitate 250.000 lei, pentru două exerciții financiare;
- d) încasarea de la extern a 1.000\$ înainte de scadență, motiv pentru care se facturează un scont de 1% (cursul 4.200 lei/\$ la încasare);
- e) înregistrarea dobânzilor la disponibilul din bancă (ce urmează a se încasa) 100.000 lei;
- f) la închiderea exercițiului, cu ocazia inventarierii mărfurilor, se constată în stoc 5.000 de bucăți marfă "X" la un cost de achiziție de 160 lei/bucată (stoc scriptic 4.900 bucăți). În cursul exercițiului nu au avut loc intrări de marfă "X";
- g) cursul dolarului la închiderea exercițiului 4.250 lei/\$.

Aplicația nr. 3

Reflectați în contabilitate următoarele operații economico-financiare, închideți exercițiul și calculați **rezultatul net**:

stoc de marfă la deschiderea exercițiului 5.000 bucăți, cost de achiziție 80 lei/bucată;

- a) aprovizionare cu mărfuri 3.000 bucăți, preț de cumpărare 75 lei/bucată, bonificație 4%, ambalaje 300 bucăți x 40 lei/bucată, cheltuieli de transport 84.000 lei, TVA 18%;
- b) încasarea unui avans în sumă de 295.000 lei cuprinzând și TVA, vânzarea în contul avansului a 7.000 bucăți marfă (prețul de vânzare se calculează cu o marjă brută de 25%, TVA 18%), descărcarea gestiunii pentru marfa vândută;

- c) subvenția de primit de la stat 1,5 milioane lei, încasarea ei, achiziționarea unui mijloc fix la preț de cumpărare 1.200.000 lei, cheltuieli montare 50.000 lei achitate în numerar, TVA 18%, amortizabil în 5 ani, înregistrarea amortizării în primul an;
- d) înregistrarea și achitarea unei dobânzi la credite bancare 500.000 lei;
- e) anularea unui provizion pentru risc valutar 80.000 lei;
- f) înregistrarea facturii primite de la terți pentru chiria spațiilor comerciale 2.400.000 lei, TVA 18% pentru trei exerciții financiare;
- g) înregistrarea și achitarea unei penalități de 200.000 lei pentru achitarea cu întârziere a datoriilor fiscale.

Aplicația nr. 4

Înregistrați în contabilitate următoarele operațiuni economico-financiare, calculați rezultatul net și regularizați TVA:

Stoc inițial marfă "X" 15.000 bucăți la cost de achiziție 100 lei/bucată;

- a) achitarea unui avans furnizorilor pentru aprovizionarea cu marfă în sumă de 295.000 lei cuprinzând și TVA, aprovizionarea cu mărfuri în contul avansului, factura cuprinzând; marfa "X" 10.000 bucăți, preț de cumpărare 90 lei/bucată, cheltuieli de transport 200.000 lei, TVA 18%;
- b) vânzare de mărfuri 20.000 bucăți, preț de vânzare 180 lei/bucată, TVA 18%. Acordarea ulterioară a unei remize de cantitate 1%;
- c) se înregistrează servicii efectuate de terți 200.000 lei, TVA 18%;
- d) încasarea unui dividend 150.000 lei;
- e) acordarea în numerar a unei donații 200.000 lei.

Aplicația nr. 5

Înregistrați în contabilitate următoarele operațiuni economico-financiare, calculați rezultatul net și regularizați TVA.

- a) stoc inițial marfă "X" 20.000 bucăți, cost de achiziție 300 lei/bucată;
- b) aprovizionare cu mărfuri 11.000 bucăți, preț de cumpărare 280 lei/bucată în condiția loco unitate primitoare, TVA 18%. La recepție se constată o lipsă de marfă datorată delegatului propriu de 1.000 bucăți. La plata datoriei înainte de scadență se primește un scont de 2%.
- c) vânzare de mărfuri 15.000 bucăți, preț de vânzare 400 lei/bucată, TVA 18%;
- d) se înregistrează salariile datorate personalului 300.000 lei, CAS 25%, ajutor șomaj 5%;

- e) se achită datoria unui furnizor extern de 1.000 \$, cursul dolarului la facturare 4.500 lei/\$ iar la plată 4.520 lei/\$;
- f) se achită o despăgubire în numerar 140.000 lei.

Aplicația nr. 6

Înregistrați în contabilitate următoarele operațiuni economico-financiare, calculați rezultatul net și regularizați TVA:

stoc inițial marfă "X" 20.000 bucăți, preț de vânzare 300 lei/bucată, marja brută 30%;

- a) aprovizionare cu mărfuri 11.000 bucăți, preț de cumpărare 220 lei/bucată în condiția loco unitate primitoare, TVA 18%, marja brută 25%. La recepție se constată o lipsă de marfă datorată furnizorului de 1.000 bucăți. La plata datoriei înainte de scadență se primește un scont de 2%.
- b) vânzare de mărfuri 15.000 bucăți, (preț de vânzare calculat prin procedeul LIFO), TVA 18%;
- c) se înregistrează salariile datorate personalului 300.000 lei, CAS 25%, ajutor șomaj 5%;
- d) se achită dobânda la un credit bancar, pentru două exerciții, în sumă de 200.000 lei;
- e) se achită o penalitate în numerar 140.000 lei.

Aplicația nr. 7

Reflectați în contabilitate următoarele operațiuni economico-financiare, regularizați TVA, închideți exercițiul și calculați **rezultatul net**:

- a) facturarea către terți a unui serviciu în sumă de 3.000.000 lei, TVA 18%; acordarea unui scont de 4% la încasarea creanțelor înainte de scadență;
- b) înregistrarea salariilor datorate personalului 1.000.000 lei, din care 200.000 lei pentru colaboratori și a unui concediu medical - primele 10 zile 80.000 lei, următoarele zile 120.000 lei; CAS 25%, ajutor șomaj 5%;
- c) vânzarea unui mijloc fix: preț de vânzare 300.000 lei, TVA 18%, valoare de intrare 400.000 lei, amortizare înregistrată 125.000 lei;
- d) înregistrarea și achitarea în numerar a unei penalități de 100.000 lei;
- e) încasarea chiriei pentru spațiile comerciale pe trei exerciții 3.600.000 lei, TVA 18%;
- f) anularea unui provizion pentru risc valutar 70.000 lei.

Aplicația nr. 8

Înregistrați în contabilitate următoarele operațiuni economico-financiare, calculați rezultatul net și regularizați TVA:

- stoc inițial marfă "X" 10.000 bucăți, cost de achiziție 150 lei/bucată;
- a) aprovizionare cu marfă "X" 10.000 bucăți x 140 lei/bucată, cheltuieli de transport 220.000 lei, TVA 18%. La recepție se constată un plus de 1.000 bucăți acceptat în gestiune;
 - b) vânzare de mărfuri 15.000 bucăți, preț de vânzare 200 lei/bucată, TVA 18%. La încasarea creanței înainte de scadență se cedează un scont de 2%;
 - c) se înregistrează factura pentru chiria spațiilor comerciale, aferentă unui număr de cinci exerciții financiare, de 500.000 lei, TVA 18%;
 - d) se încasează dobânda la disponibilul în bancă, 50.000 lei;
 - e) se încasează o penalitate 100.000 lei
 - f) la inventarierea mărfurilor la închiderea exercițiului se constată în stoc 5.800 bucăți (marfa admite perisabilități 1%).

Aplicația nr. 9

Reflectați în contabilitate următoarele operațiuni economico-financiare, regularizați TVA, închideți exercițiul și calculați rezultatul net:

stoc de marfă la deschiderea exercițiului 5.000 bucăți, cost de achiziție 85 lei/bucată;

- a) aprovizionare cu mărfuri factura cuprinzând 4.500 bucăți, preț de cumpărare 80 lei/bucată, cheltuieli de transport 45.000 lei, TVA 18%. La recepție se constată o lipsă de 500 bucăți marfă datorată delegatului propriu (marja brută 25%);
- b) vânzare de mărfuri 7.000 bucăți, preț de vânzare 150 lei/bucată, TVA 18%;
- c) încasarea unui dividend de la o persoană terță 300.000 lei;
- d) facturarea unui serviciu la extern: preț de vânzare 1.000 \$, cursul 5.000 lei/\$; încasarea înainte de scadență a sumei de 400 \$ la un curs de 5.050 lei/\$ și acordarea unui scont de 1%;
- e) se primește factura pentru chiria spațiilor comerciale în sumă de 600.000 lei, TVA 18%, fiind aferentă unui număr de două exerciții financiare.

Capitolul 10

Partea 1 - DOCUMENTE DE SINTEZĂ ȘI RAPORTARE FINANCIAR-CONTABILĂ

Ca toate limbajele, contabilitatea este o formă destinată să vehiculeze o substanță. Rolul său constă în gruparea, consemnarea, combinarea informațiilor necesare într-o manieră utilizabilă.

Aceste informații se introduc în contabilitate, în trei momente:

- a) observarea faptelor zi de zi și înregistrarea lor cronologică și sistematică;
- b) noua observare, periodică a faptelor; corectarea și punerea la zi a inventarului;
- c) evaluarea periodică a faptelor care nu se pretează unei observări continue și directe; corectarea în contul de rezultate și bilanț.

Tratarea informației este periodică și cunoaște mai multe etape:

a. - calculul soldurilor care cuprinde la rândul ei două etape:

- **balanța de verificare** întocmită la sfârșitul fiecărei perioade. Ea reunește masa sau totalul soldurilor conturilor, caracterizându-se prin egalitatea total solduri debitoare = total solduri creditoare. Constituie instrumentul de control intern și reperează erorile contribuind la fiabilitatea partidei duble.
- **munca contabilă a inventarului** efectuată în general, la sfârșitul fiecărui an. Permite corectarea soldurilor conturilor, în urma confruntării cu observația reală, prin inventar fizic.

b. - realizarea sintezei informațiilor în contul de rezultate și bilanț, care permit:

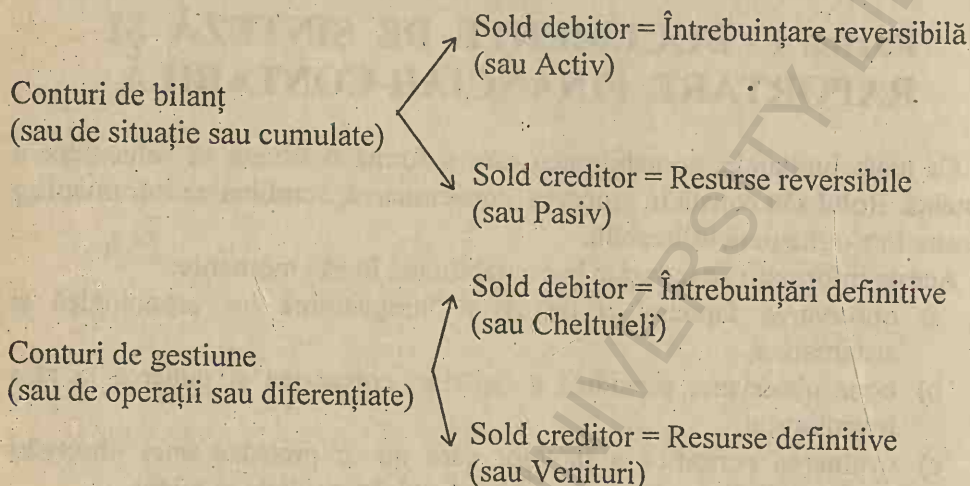
- determinarea rezultatului exercițiului (prin contul de rezultate și bilanț) și
- stabilirea situației patrimoniale la sfârșitul exercițiului (cu ajutorul bilanțului).

Tratarea duce la o pierdere a informațiilor.

Ca efect, nu se reține decât soldul fiecărui cont.

În plus, conturile care aveau făcută unirea prin dublă înregistrare, în momentul cunoașterii informației, sunt separate în momentul tratării și ele pierd memoria traiectoriei urmată de valoare. Balanța fiind utilizată numai pentru descoperirea erorilor, reține doar numeroasele extremități ale traiectoriilor valorii.

Grila stabilită în momentul cunoașterii informației, duce în stadiul tratării la o clasificare a patru cazuri:



Schema generală a sintezei

Schema patrimonială la sfârșitul exercițiului se prezintă prin bilanț, care confruntă activul cu pasivul. Activul este ansamblul întrebuințărilor reversibile (soldurile debitoare ale conturilor). Pasivul este ansamblul resurselor reversibile (soldurile creditoare ale conturilor).

Acestea sunt aceleași elemente (valori) clasificate din două puncte de vedere, în activ după forma întrebuințării, în pasiv, după sursa de procurare.

Rezultatul exercițiului se poate calcula în două moduri:

Solduri debitoare	Solduri creditoare
Activ	Pasiv
Cheltuieli	Venituri

Pentru că se folosesc aceleași elemente clasificate din două puncte de vedere diferite, există o egalitate apriorică între totalul resurselor (soldurilor creditoare) și totalul întrebuințărilor (soldurilor debitoare). Tehnic, aceasta se poate exprima prin egalitatea soldurilor balanței:

$$\text{Total solduri debitoare} = \text{Total solduri creditoare}$$

sau:

$$\text{Total întrebuințări} = \text{Total resurse}$$

sau:

$$\text{Activ} + \text{Cheltuieli} = \text{Pasiv} + \text{Venituri}$$

Rezultă din egalitatea precedentă că:

$\text{Activ} - \text{Pasiv}$	$=$	$\text{Venituri} - \text{Cheltuieli}$
-------------------------------	-----	---------------------------------------

Se obține aceeași diferență scăzând pasivul din activ sau cheltuielile din venituri.

Deci, același rezultat se poate calcula în două moduri:

- a) sinteza contabilității fluxurilor (contabilitatea de gestiune) urmărește formula gestiunii:

$$\text{Rezultat} = \text{Venituri} - \text{Cheltuieli}$$

- b) sinteza contabilității stocurilor (conturi de situație sau bilanț) urmărește formula bilanțului:

$$\text{Rezultat} = \text{Activ} - \text{Pasiv}$$

Rezultatul este unul, când există egalitate între întrebuințări și resurse definitive (cheltuieli și venituri), pe de o parte și întrebuințări și resurse reversibile (activ și pasiv), pe de altă parte.

10.1. Bilanțul contabil

Bilanțul este un instrument complex, de prezentare a stării, la o anumită dată, a elementelor patrimoniale, în etalon valoric și a rezultatului financiar final obținut de unitatea patrimonială.

El nu este pur contabil, dar are la bază conturile contabile ținute la zi și munca inventarului făcută la închiderea exercițiului și care permite, pe de o parte observarea directă și corectarea conturilor (inventarul fizic) și pe de altă parte evaluările incerte și subiective (deprecieri, riscuri). El se bazează pe dubla egalitate.

Asupra bilanțului există patru concepții:

- juridică;
- financiară;
- economică;
- mixtă.

a) Prin optica juridică, bilanțul este considerat o listă de bunuri și datorii. Pe prim plan apare funcția bilanțului de descriere a situației patrimoniale a unității. Altfel spus, bilanțul este un raport care cunoaște dificultățile ce trebuiesc lichidate.

Activul este prezentat ca o listă de bunuri (drepturi reale), creanțe (drepturi personale) și sume servind la rambursarea datoriilor. Activul indică mărimea sumelor de bani ce se pot obține **prin vânzarea** bunurilor și condițiile în care se pot obține.

Pasivul este prezentat ca o listă de resurse proprii și datorii. Este adevărat că asociaților li se rambursează aceste resurse doar la lichidare, dar până atunci li se achită o parte din profit, sub forma dividendelor.

Pe baza bilanțului creanțierii își cunosc dreptul de gaj asupra bunurilor unității patrimoniale. El arată de asemenea, persoanelor care fac afaceri cu unitatea, limita până la care se pot angaja fără riscuri.

b) Concepția financiară asupra bilanțului.

Activele se ordonează prin rubrici de lichiditate crescândă, conversia în monedă fiind din ce în ce mai rapidă; activ imobilizat, activ realizabil și disponibil.

Pasivele se ordonează prin rubrici de exigibilitate crescândă; durata de punere la dispoziția unității este din ce în ce mai scurtă; resurse permanente, durabile, provizorii.

Interesul acestei clasificări este în măsură să pună în lumină condițiile de echilibru între părțile de sus a bilanțului care se caracterizează prin stabilitate și părțile de jos, animate de o mișcare ciclică.

În ce privește părțile de sus ale bilanțului, este suficient ca masa pasivelor (resurselor) durabile să fie egală cu masa activelor (întrebuințărilor) durabile. Un exces de pasiv durabil constituie o marjă de siguranță denumită fond de rulment.

Pentru a avea o informație utilizabilă în echilibrul de flux, trebuie ca bilanțul să pună în corespondență termenele de lichiditate a tuturor posturilor de activ cu termenele de exigibilitate a tuturor posturilor de pasiv; este o condiție aproape imposibil de îndeplinit în practică.

c) Concepția economică asupra bilanțului

De la bilanț se așteaptă să fie un ghid pentru gestiune, un instrument al tabloului de bord al unității patrimoniale în activitate. Rezultă consecințele asupra criteriului de clasificare a posturilor, de evaluare și a faptelor care cer în principal bilanțului să măsoare rezultatul.

Printre active se disting:

- active permanente concretizate în echipamentul durabil al unității, capacitatea de producție instalată, grație căreia se poate lucra;
- active circulante care sunt prinse în mișcarea ciclică a exploatării și care își schimbă constant forma.

În pasiv apar:

- resurse permanente, formate din capitaluri proprii și datorii pe termen lung;
- datorii din exploatare, reânnoite, datorită formei ce și-o schimbă într-un ciclu.

O asemenea clasificare este o bază pentru a previziona dezvoltarea viitoare a unității.

Aceasta conduce la adoptarea criteriului de evaluare a activelor; valoarea activelor este o capitalizare actuală. Această valoare poate fi superioară valorii venale.

Bilanțul este considerat un raport de activitate; lui i se cere să lumineze deciziile; el este orientat către măsura rezultatului ca și către descrierea situației patrimoniale.

d) Practica mixtă a bilanțului

Deoarece legea interzice practicarea unor bilanțuri din diferite puncte de vedere, rezultă că pentru o unitate dată, la un anumit moment, nu se poate întocmi decât un singur bilanț.

Din acest bilanț unic, se extrag toate informațiile de care avem nevoie; de aceea trebuie conciliate diversele concepții asupra bilanțului (ordinea de clasificare a posturilor și criteriile de evaluare).

Se remarcă necesitatea concilierii unor puncte de vedere diferite care apar ca "un compromis" în bilanțul cifrelor. În anumite ipoteze acesta nu este suficient și ca urmare trebuiesc întocmite bilanțuri particulare: bilanț de fondare, de exploatare, lichidare, fuziune etc.

Bilanțul de lichidare (de sfârșit al unității patrimoniale).

Este întocmit în momentul cesionării activității de către unitate sau al lichidării ei. Unitatea trebuie să ramburseze datoriile creanțierilor, să repartizeze banii rămași între asociați, proporțional cu aportul lor.

Bilanțul de lichidare pune față în față sumele obținute prin vânzarea bunurilor cu datoriile avute.

În conjunctura unei stabilități a prețurilor, el traduce de obicei o depreciere de valoare, valoarea venală fiind inferioară valorii necesare unității pentru a-și continua activitatea.

Activele fictive sau tehnice au valoare pentru unitatea în funcțiune, dar o pierd în întregime la lichidarea ei. Este cazul cheltuielilor de înființare neamortizate încă, de creștere a capitalului, de emisiune a obligațiunilor, de achiziționare a imobilizărilor etc.

Se poate întâmpla să se efectueze cheltuieli de revânzare, de multe ori crescute, care diminuează sumele obținute din revânzare (costul demontării, transportului etc.).

În bilanțul de lichidare mai apar pierderile proprii vânzării:

- a) când valoarea de utilitate (pentru unitate), este mai mare decât valoarea venală (pentru terți): utilaje foarte specializate, echipamente demodate;
- b) înseși condițiile vânzării pot antrena o minusvaloare;
 - stocuri de materii prime cu o piață de desfacere îngustă;
 - vânzarea bruscă a unor cantități mari de produse sau mărfuri, la lichidarea unei unități de mari dimensiuni.

Bilanțul de lichidare reduce valorile de activ, în timp ce lichidarea dă posibilitatea rambursării datoriilor exigibile.

Bilanțul de exploatare

Este un bilanț periodic, de sfârșit de exercițiu. Este un bilanț normal, legea obligând unitatea care își continuă activitatea să-l întocmească anual, la sfârșitul exercițiului sau trimestrial. Semnifică un bilanț "al sănătății" unității, care respectă principiul permanenței condițiilor de exploatare.

Etapele de închidere a exercițiului sunt:

Întocmirea balanței de verificare înaintea inventarului

- a) - efectuarea inventarului fizic și regularizarea diferențelor la inventar;
- b) - înregistrarea diferențelor de conversie activ-pasiv;
- c) - înregistrarea diferențelor de curs la disponibilul bănesc păstrat în valută;
- d) - separarea cheltuielilor și veniturilor în avans pentru exercițiile viitoare de cele ale exercițiului curent;

- e) - stabilirea contului de rezultate prin reunirea conturilor de gestiune;
 - balanța după inventar sau închidere;
 - întocmirea bilanțului.

a) Efectuarea inventarului fizic și regularizarea diferențelor la inventar

După întocmirea primei balanțe se procedează la efectuarea inventarierii în scopul fundamentării realității bilanțului pe controlul faptic, al integrității patrimoniului. În urma inventarierii se efectuează înregistrări de regularizare care fac să coincidă soldurile conturilor de situație cu existențele reale (vezi capitolul 4).

Inventarierea are și un al doilea scop, acela de evaluare de bilanț a elementelor patrimoniale. Conform principiului prudenței evaluarea se face alegând valoarea cea mai mică între două valori: de origine (de intrare) și actuală. Dacă valoarea actuală este mai mare decât valoarea de intrare, plusvaloarea nu se înregistrează în contabilitate. Dacă valoarea actuală este mai mică decât valoarea de intrare, minusvaloarea necesită constituirea unui provizion pentru depreciere (vezi Capitolul 3, paragraful 3.6.).

b) Înregistrarea diferențelor de conversie activ-pasiv

Redarea imaginii fidele a patrimoniului prin bilanț face necesară reflectarea datoriilor și creanțelor exprimate în devize, la cursul din ultima zi a exercițiului. Pentru aceasta trebuie să se calculeze și înregistreze diferențele de conversie activ-pasiv, adică diferențele de curs valutar între valoarea de intrare (nominală) a creanțelor și datoriilor exprimate în devize și valoarea acestora la cursul ultimei zile a exercițiului.

Diferențele nefavorabile determinate de scăderea cursului în cazul creanțelor sau creșterea lui în cazul datoriilor se înregistrează în contul 476 "Diferențe de conversie activ". În același timp se constituie provizioane pentru riscuri, incluzând diferențele reieșite din calcul în cheltuielile de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli.

Diferențele favorabile determinate de creșterea cursului în cazul creanțelor sau scăderea lui în cazul datoriilor se înregistrează în contul 477 "Diferențe de conversie pasiv".

La deschiderea exercițiului următor, atât datoriile cât și creanțele în valută se readuc la valoarea lor nominală.

De exemplu

Presupunem că o societate comercială are la închiderea exercițiului:

- * datorii față de furnizori 5.000\$, curs la facturare 1.800 lei/\$ și 7.000\$, curs la facturare 1.850 lei/\$

* creanțe față de clienți de 10.000\$, cursul dolarului la facturare 1.750 lei/\$.

La 31 decembrie cursul dolarului este de 2.000 lei/\$.

Datorii:	$5.000\$ \times 1.800 \text{ lei}/\$$	=	9.000.000 lei
	$7.000\$ \times 1.850 \text{ lei}/\$$	=	12.950.000 lei
Total	12.000\$	=	21.950.000 lei
Datorii la cursul din 31 decembrie	$12.000\$ \times 2.000 \text{ lei}/\$$	=	24.000.000 lei
Diferență nefavorabilă		=	2.050.000 lei

* Înregistrarea diferenței de curs

476 "Diferențe de conversie activ"	=	401 "Furnizori"	2.050.000
------------------------------------	---	-----------------	-----------

* Constituirea provizionului pentru diferențe de curs nefavorabile

681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele"	=	151 "Provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	2.050.000
--	---	--	-----------

Creanțe:	$10.000\$ \times 1.750 \text{ lei}/\$$	=	17.500.000 lei
	$10.000\$ \times 2.000 \text{ lei}/\$$	=	20.000.000 lei
Diferență favorabilă		=	2.500.000 lei

Înregistrarea diferenței de curs

411 "Clienți"	=	477 "Diferențe de conversie pasiv"	2.500.000
---------------	---	------------------------------------	-----------

c) Înregistrarea diferențelor de curs la disponibilul bănesc

Același principiu referitor la redarea imaginii fidele a patrimoniului prin bilanț face necesară reflectarea disponibilităților bănești în valută, la cursul din 31 decembrie.

Pentru aceasta se procedează la calculul și înregistrarea diferențelor de curs care reprezintă cheltuieli sau venituri financiare, după caz.

De exemplu, în cursul exercițiului, societatea a înregistrat următoarele operațiuni de încasări și plăți știind că la 1 ianuarie a avut în cont la bancă 3.000 \$ la un curs de 1.750 lei/\$ adică 5.250.000 lei:

- încasarea de la un client a sumei de 8.000 \$; curs la facturare 1.820 lei/\$, curs la încasare 1.900 lei/\$;
- achitarea unei datorii către furnizorii externi, de 4.000 \$; curs la data DVI 1.850 lei/\$, curs la data plății 1.910 lei/\$;
- ridicarea de numerar din bancă, 1.000 \$; cursul zilei 1.950 lei/\$.

La 31 decembrie cursului dolarului este de 2.000 lei/\$.

* Încasarea creanței de la clienți

8.000\$×1.820 lei/\$	=	14.560.000 lei	curs la facturare
8.000\$×1.900 lei/\$	=	15.200.000 lei	curs la încasare
Diferență favorabilă de curs	=	640.000 lei	

5124 "Disponibilități în valută "	=	%	15.200.000
		411 "Clienți"	14.560.000
		765 "Venituri din diferențe de curs"	640.000

* Achitarea datoriei către furnizori

4.000\$×1.850 lei/\$	=	7.400.000 lei	curs la facturare
4.000\$×1.910 lei/\$	=	7.640.000 lei	curs la plată
Diferență nefavorabilă	=	240.000 lei	

%	=	5124 "Disponibilități în valută "	7.640.000
401 "Furnizori"			7.400.000
665 "Cheltuieli din diferențe de curs "			240.000

* Ridicarea numerarului din bancă

$$1.000\$ \times 1.950 \text{ lei}/\$ = 1.950.000 \text{ lei}$$

5181 "Viramente interne"	=	5124 "Disponibilități în valută "	1.950.000
--------------------------	---	-----------------------------------	-----------

* Depunerea numerarului la casierie

5314 "Casa în valută" = 5181 "Viramente interne" 1.950.000

După efectuarea acestor operații situația în conturi este:

D		5124 "Disponibilități în valută"	C	
Si	3.000\$×1.750 =	5.250.000	4.000\$ →	7.640.000
1.	8.000\$ →	15.200.000	1.000\$ →	1.950.000
RD	8.000\$ →	15.200.000	RC	5.000\$ → 9.590.000
Dif. curs		1.140.000		
ȚSD	11.000\$ →	21.590.000	ȚEC	5.000\$ → 9.590.000
			SfD	6.000\$ → 12.000.000

D		5314 "Casa în valută"	C	
Si	1.000\$ →	1.950.000		
Dif. curs		50.000		
ȚSD	1.000\$ →	2.000.000	ȚEC	— —
			SfD	1.000\$ → 2.000.000

Calculul diferențelor de curs la disponibilul în valută

Si	3.000\$	5.250.000 lei
(RD) Încasări	8.000\$	15.200.000 lei
ȚSD	11.000\$	20.450.000 lei
Plăți	5.000\$	9.590.000 lei
Sf	6.000\$	10.860.000 lei
Sf la cursul din 31 decembrie	6.000\$×2.000lei/\$	= 12.000.000 lei
Diferență favorabilă		= 1.140.000 lei

* Înregistrarea diferenței favorabile de curs la disponibilul din bancă

5124 "Disponibil în valută" = 765 "Venituri din diferențe de curs" 1.140.000

Calculul diferențelor de curs la disponibilul din casierie

Si	θ \$	θ lei
Încasări	1.000\$	1.950.000 lei
Plăți	-	-
Sf	1.000\$	1.950.000 lei
Sf la cursul din 31 decembrie	1.000\$×2.000lei/\$	= 2.000.000 lei
Diferență curs		= 50.000 lei
5314 "Casa în valută"	= 765 "Venituri din diferențe de curs"	50.000

d) Separarea cheltuielilor și veniturilor în avans pentru exercițiile viitoare de cele ale exercițiului curent

Principiul independenței exercițiilor financiare necesită delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor și trecerea lor la rezultatul exercițiului la care se referă.

Acest lucru se poate face în momentul efectuării cheltuielii sau încasării venitului, sau la închiderea exercițiului.

De exemplu, societatea achită la 1 ianuarie exercițiul "n" chiria pentru spațiile comerciale închiriate, pe o perioadă de 3 exerciții, în sumă de 2.400.000 lei.

* Delimitarea în timp a cheltuielii cu chiria, la efectuarea ei:

$$\text{chiria anuală} = \frac{2.400.000}{3 \text{ ani}} = 800.000 \text{ lei /an}$$

%	= 5121 "Disponibil în lei "	2.400.000
612 "Cheltuieli cu chirii"		800.000
471 "Cheltuieli în avans "		1.600.000

* Delimitarea în timp a cheltuielilor cu chiria (la închiderea exercițiului "n").

Achitarea chiriei

612 "Cheltuieli cu chirii"	= 5121 "Disponibil în lei "	2.400.000
----------------------------	-----------------------------	-----------

și delimitarea în timp a cheltuielii (la sfârșitul exercițiului "n")

471 "Cheltuieli în avans"	=	612 "Cheltuieli cu chirii"	1.600.000
---------------------------	---	----------------------------	-----------

După aceste operații, în contul 612 "Cheltuieli cu chirii" rămâne înregistrată suma de 800.000 lei aferentă exercițiului curent și care se va repartiza asupra rezultatului.

În același mod se poate proceda și cu veniturile aferente mai multor exerciții financiare.

Deoarece în contabilitate întâlnim conturi de situație și conturi de mișcare, este necesar ca înainte de a explica metodologia de întocmire a bilanțului să le definim.

Conturile de situație au un sold calculat la închiderea exercițiului, care reprezintă o sumă algebrică ce se va reporta în noua perioadă și care măsoară situația existentă inițial și mișcările în cursul perioadei. Deci, măsoară situația finală și se vor regăsi în bilanț.

Conturile de mișcare (de gestiune) nu au sold de reportat. La începutul fiecărei perioade se deschide un cont total nou, independent de cel al perioadei precedente. Soldul calculat la sfârșitul perioadei este suma algebrică a mișcărilor din cursul perioadei. Un astfel de cont măsoară deci, doar mișcarea în cursul perioadei.

În concluzie, conturile care apar în bilanț urmăresc evoluția posturilor de bilanț, deci a întrebuițărilor și resurselor reversibile care trec peste cadrul perioadei curente. Ele măsoară originea trecută a întrebuițărilor actuale și destinația viitoare a valorilor.

Toate posturile de bilanț sunt studiate prin metoda conturilor de situație. Rezultatul care echilibrează bilanțul este măsurat prin metoda conturilor de mișcare.

După efectuarea înregistrărilor de regularizare ce urmează inventarierii, și a celor rectificative, se trece la sinteza rezultatului. Conturile de gestiune (de mișcare) sunt soldate, închise. Se întocmește a doua bilanță de verificare care prezintă două particularități:

- a) conturile de gestiune au dispărut prin sinteză în contul de rezultate;
- b) cifrele referitoare la conturile de bilanț au fost deja rectificate.

Transferul soldurilor conturilor în bilanț nu necesită înregistrări contabile, ci o simplă recopiere. Se abandonează ordinea de lichiditate în activ și de exigibilitate în pasiv.

În activul bilanțului apar drepturile reale și creanțele unității. Din rațiuni tehnice se mai adaugă cheltuielile de înființare.

În pasiv se înscriu pe de-o parte datoriile iar pe de altă parte situația netă (diferența între activul patrimonial și datorii) plus provizioanele.

Deci, atunci când patrimoniul este prezentat sub forma egalității:

$$\text{Activ} - \text{Pasiv} = \text{Situație netă}$$

aceeași egalitate se prezintă, prin bilanț, sub forma:

ACTIV	=	SITUAȚIA NETĂ + PASIV
-------	---	-----------------------

Este evident că termenul de pasiv evidențiază aici pasivul patrimonial, adică datoriile.

Fiecărui post îi corespunde o evaluare în monedă legală, furnizată de soldul contului de bilanț corespunzător.

Rubricile activului au în vedere destinația activelor în unitate:

- active imobilizate;
- active circulante;
- conturi de regularizare ("Cheltuieli constatate în avans", "Diferențe de conversie").

În interiorul acestor rubrici clasificarea se face după natură:

- imobilizări necorporale;
- imobilizări corporale;
- imobilizări financiare.

Printre activele circulante se află:

- stocuri;
- în curs;
- avansuri achitate în contul comenzilor;
- creanțe;
- valori mobiliare de plasament;
- disponibilități bănești.

În pasiv rubricile sunt clasificate după origine:

- capitaluri proprii;
- provizioane pentru riscuri și cheltuieli;
- datorii;
- conturi de regularizare ("Venituri constatate în avans", "Diferențe de conversie").

În interior rubricile se clasifică după natură:

- capital;
- prime de capital;

- diferențe din reevaluare;
- rezerve;
- subvenții pentru investiții.

Alcătuirea și înscrierea posturilor de bilanț se face pe baza balanței de verificare, cele mai multe prin însumarea soldurilor conturilor sintetice care se referă la elemente similare, ca de exemplu postul "Mărfuri" care cumulează soldurile tuturor conturilor privind mărfurile, indiferent de locul gestionării lor (depozite, magazine) și de eventuala situație specifică la data întocmirii bilanțului (mărfuri la terți, în curs de aprovizionare etc.).

Alte posturi se obțin prin scăderea soldurilor unor conturi rectificative (ca de exemplu amortismente și provizioane pentru depreciere) din soldurile corespunzătoare elementelor corectate.

În pasiv apar două prezentări diferite :

- înaintea repartizării profitului;
- după repartizarea profitului.

Prima pune în evidență rezultatul exercițiului rânduit printre capitalurile proprii și pentru care adunarea generală va decide utilizarea.

A doua pune în evidență situația netă după afectarea lui: distribuire, rezerve, report la nou.

Situația patrimoniului prezentată prin bilanț apare în două momente: la sfârșitul exercițiului precedent și curent, permițând o analiză în dinamică.

10.2. Contul de rezultate

Contul de rezultate evaluează rezultatul global al unității patrimoniale. El nu are exclusivitate pentru că și bilanțul evaluează rezultatul, dar printre alte informații și după o intervenție diferită de cea a contului de rezultate.

Rezultatul exercițiului este teoretic egal atât cu diferența dintre venituri și cheltuieli cât și cu variația capitalurilor proprii între începutul și sfârșitul exercițiului.

Contul de rezultate este sinteza contabilității de flux și are caracter dinamic. În acest sens soldul conturilor de gestiune înregistrează mișcările de valori între patrimoniu și exterior, în timpul perioadei.

Contul de rezultate măsoară rezultatul prin confruntarea cheltuielilor cu veniturile.

Rezultatul este suma algebrică a cheltuielilor și veniturilor și nu a încasărilor și plăților.

Rezultatul contabil se determină prin formula de gestiune:

$$\boxed{\text{Venituri} - \text{Cheltuieli} = \text{Rezultat}}$$

Rezultatul fiscal se calculează prin scăderea din rezultatul contabil a cheltuielilor deductibile fiscal (dividende primite de la o altă persoană juridică română, reportarea cheltuielilor cu dobânzile rămase nedeductibile în anii anteriori, sume utilizate pentru constituirea sau majorarea fondului de rezervă în limita a 5% din profitul impozabil până ce acesta atinge o cincime din capitalul social, provizioanele reglementate prin lege) **și adăugarea cheltuielilor nedeductibile fiscal** (menționate la capitolul 9).

Din acest calcul poate rezulta profitul impozabil înainte de reportarea pierderii din anii precedenți sau pierderea netă.

Din profitul impozabil astfel determinat se scade eventuala pierdere din anii precedenți și se obține profitul impozabil al exercițiului curent. Conform Ordonanței 70/94, acesta se calculează lunar, cumulativ de la 1 ianuarie până la sfârșitul perioadei de calcul.

În timp ce descrierea situației patrimoniale se face prin bilanț, la un moment dat (momentul închiderii exercițiului) rezultatul se raportează la întregul exercițiu financiar, care durează un an.

Contul de rezultate explică rezultatul făcând analiza cheltuielilor și veniturilor care l-au determinat. În bilanț el apare prin consecințele patrimoniale.

Pentru determinarea rezultatului se utilizează contabilitatea analitică completă care măsoară toate costurile individuale, toate veniturile individuale și în consecință, rezultatele analitice; rezultatul se poate determina pe produs, pe fază a procesului de producție, pe comandă, pe loc de muncă, pe activitate sau pe subunitate.

Rezultatul global al întreprinderii este agregatul tuturor rezultatelor analitice.

Se poate realiza o contabilitate analitică pe mari funcții (aprovizionare, producție, desfacere, finanțe etc.), sau se poate utiliza și o soluție mai simplă: cheltuielile și veniturile se pot clasifica după natură fără a se ține seama de destinația sau originea lor. În acest fel se evită dificultățile de imputație. Astfel, contul de rezultate măsoară rezultatul de manieră pur aritmetică și fără să-i explice cauzele.

Deci, pentru a avea o explicație a rezultatului, trebuie urmărit fluxul valorilor în interiorul patrimoniului și ținută o contabilitate analitică bazată pe clasificarea cheltuielilor după destinație și a veniturilor după origine și care să obțină rezultatul global prin agregarea rezultatelor parțiale.

Rezultă că: bilanțul pune rezultatul în relație cu structura patrimonială, iar contul de rezultate în relație cu operațiile dintre întreprindere și terți, care determină intrări și ieșiri în și din patrimoniu (optica fluxurilor).

În cursul exercițiului, elementele contului de rezultate sunt dispersate în conturi diferite.

Balanțele lunare dau o primă aproximație rezultatului pentru că ele stabilesc un tablou al soldurilor debitoare și creditoare, separat pentru conturile de bilanț și separat pentru cele de gestiune.

La sfârșitul exercițiului urmează regularizările:

- stabilirea cheltuielilor și veniturilor care privesc exercițiul;
- evaluarea deprecierilor înregistrate prin amortismente și provizioane;
- observarea variației stocurilor la întreprinderile care aplică metoda inventarului intermitent.

La sfârșitul exercițiului se assemblează într-un cont unic componentele corectate, care au fost dispersate în conturi multiple.

Pentru a opera transferul informațiilor dintr-un cont în altul se utilizează procedeul clasic al viramentului care constă în dubla înscriere a aceleiași sume și de sens contrar:

- odată pentru a solda contul de gestiune;
- a doua oară pentru a transfera suma cheltuielilor și veniturilor în contul de rezultate.

Conform planului contabil se disting patru niveluri de cheltuieli și trei de venituri:

1. Cheltuieli și venituri din exploatare, din a căror confruntare apare Rezultatul exploatarei.
2. Cheltuieli și venituri financiare din confruntarea cărora apare Rezultatul din operații financiare.
3. Cheltuieli și venituri excepționale care prin confruntare determină Rezultatul excepțional.
4. În sfârșit, alături de cheltuieli apare și impozitul pe profit.
5. Rezultatul se poate măsura pe paliere succesive:
 - a) Rezultatul exploatarei înaintea cheltuielilor financiare, conține elemente de nivel (1) și (4);
 - b) Rezultatul curent conține elemente de nivel (1), (2) și (4);
 - c) Rezultatul excepțional, numai elemente de nivel (3);
 - d) Rezultatul net (profit sau pierdere), elemente de nivel (1), (2), (3) și (4).

Precizări asupra elementelor contului de rezultate

- Cheltuielile sunt înregistrate în afara taxelor recuperabile și a veniturilor, în principiu, în afara taxelor colectate.
- În cursul exercițiului pot interveni reduceri de cheltuieli sau venituri: reduceri de preț, restituiri de mărfuri de către clienți etc.

În virtutea principiului non-compensației, se separă o cheltuială, un venit sau diminuarea lor. Dar în momentul sintezei se regroupează, apărând în calitate de cheltuieli nete sau venituri nete (diminuate cu reducerile lor).

- Se face o distincție netă între cheltuieli și plăți, venituri și încasări, elementele rezultatului fiind cheltuieli și venituri.

Totuși în contul de rezultate se înregistrează două feluri de cheltuieli:

- cele mai apropiate de plăți;
- cheltuieli rezultate din calcule, mai puțin apropiate de plăți; amortismente și provizioane, care nu se măsoară imediat, ci se estimează la închiderea exercițiului.

Pentru o comparare imediată și facilă cheltuielile și veniturile apar în contul de rezultate în două coloane: cifre pentru exercițiul curent și pentru cel precedent.

În România contul de rezultate ia forma unui cont, iar în alte țări, a unei liste.

Pentru a exemplifica modul de întocmire a bilanțului contabil și a contului "Profit și pierdere" la închiderea exercițiului financiar, presupunem că situația în conturi după operațiile curente efectuate în luna decembrie este cea redată prin balanța de verificare din anexa 10.1.

În continuare se efectuează operațiile premergătoare întocmirii bilanțului: regularizarea diferențelor la inventar, constituirea provizioanelor, evaluarea creanțelor, obligațiilor și a disponibilului bănesc în valută, la cursul din 31 decembrie. Pentru aceasta presupunem că:

1) În urma inventarierii stocurilor, creanțelor și angajamentelor au rezultat:

- * un plus de materiale consumabile la valoare venală de 20.114 lei;
- * un minus de obiecte de inventar pentru care se cunoaște: costul de achiziție al obiectelor lipsă 35.160 lei, valoarea lor actuală (venală) 52.500 lei.

Valoarea actuală a bunurilor este mai mare decât cea de intrare și ca urmare plusvaloarea nu se înregistrează în contabilitate.

2) Obligațiile exprimate în valută sunt următoarele la 31 decembrie:

5.400 \$ × 1.575 lei/\$	=	8.505.000 lei
21.070 \$ × 1.850 lei/\$	=	38.979.500 lei
3.200 DM × 1.375 lei/DM	=	4.400.000 lei
5.250 șil. austr. × 194 lei/șil.	=	1.018.500 lei
Total obligații	=	52.903.000 lei

Înregistrarea este făcută la cursul valutei de la data facturării. La 31 decembrie presupunem cursul valutelor de: 2.010 lei/\$, 1.500 lei/DM, 205 lei/șiling austriac.

3) Creanțele față de furnizorii debitori, exprimate în valută sunt următoarele la 31 decembrie:

$$32.500 \$ \times 1.750 \text{ lei}/\$ = 56.875.000 \text{ lei}$$

4) Operațiile efectuate cu disponibilul bănesc în valută au fost în decembrie următoarele:

a) La bănci în România

* Si \$ 1 dec.	987,9 \$ × 1.975 lei/\$	=	1.951.103 lei
Încasări	—	=	—
Plăți	—	=	—
Sf	987,9 \$	=	1.951.103 lei
Sf la curs 31 decembrie	987,9 \$ × 2.010 lei/\$	=	1.985.679 lei
Diferență curs favorabilă		=	34.576 lei

* Si DM 1 dec.	52.663,87 DM × 1.395	=	73.466.099 lei
Încasări	60,44 DM	=	86.006 lei
Plăți	52.082,32 DM	=	72.638.553 lei
Sf	641,99 DM	=	913.552 lei
Sf la curs 31 decembrie	641,99 DM × 1.500	=	962.985 lei
Diferență curs favorabilă		=	49.433 lei

1.951.103 lei + 913.552 lei = 2.864.655 lei sold final debitor în balanța din anexa 10.1.

b) La bănci în străinătate, unde contul de disponibil în mărci a funcționat ca un cont de împrumut pe termen scurt și ca urmare are la sfârșitul anului sold creditor (obligație către bancă).

* Si \$ 1 dec.	159,48 \$ × 1.936 lei/\$	=	308.753 lei
Încasări	38.257,31 \$	=	75.334.863 lei
Plăți	38.257,31 \$	=	75.328.643 lei
Sf	159,48 \$	=	314.973 lei
Sf la curs 31 decembrie	159,48 \$ × 2.010 lei/\$	=	320.555 lei
Diferență curs favorabilă		=	5.582 lei

* SiC DM 1 dec.	53.452,17 DM	=	74.565.777,38 lei
Încasări	48.488,58 DM	=	68.417.386,00 lei
Plăți	57.294,63 DM	=	82.445.056,00 lei
SfC la 31 decembrie	- 62.258,22 DM	=	- 88.593.447,38 lei
SfC la curs 31 decembrie	62.258,22 DM × 1.500	=	93.387.330,00 lei
Diferență nefavorabilă		=	4.793.882,62 lei

* SiD șilingi austrieci 1 dec.	138.728,00 șil. austr.	=	27.468.144 lei
Încasări	29.427,68 șil. austr.	=	5.153.398 lei
Plăți	164.427,68 șil. austr.	=	32.474.486 lei
Sf	728 șil. austr.	=	147.056 lei
Sf la curs 31 decembrie	728 șil. austr. × 205	=	149.240 lei
Diferență curs favorabilă		=	2.184 lei

314.973 lei + (-88.593.447,38 lei) + 147.056 lei = 88.131.418,38 lei sold final creditor în balanța din anexa 10.1.

5) În luna decembrie situația numerarului în valută a fost:

* Si \$ 1 dec.	5.194,77 \$ × 1.985 lei/\$	=	10.311.619 lei
Încasări	977 \$ × 1.953 lei/\$	=	1.908.249 lei
Plăți	-	=	-
Sf	6.171,7 \$	=	12.219.968 lei
Sf la curs 31 decembrie	6.171,7 \$ × 2.010 lei/\$	=	12.405.117 lei
Diferență curs favorabilă		=	185.149 lei

6) Cheltuielile cu asigurările de bunuri și persoane de 121.125 lei și cu colaboratorii de 500.000 lei, efectuate în luna decembrie a anului curent se referă la exercițiul financiar viitor. Ca urmare, vor trebui regularizate la închiderea exercițiului.

1) * înregistrarea plusului de inventar constatat la gestiunea de materiale consumabile

301 "Materiale consumabile"	=	601 "Cheltuieli cu materiale consumabile"	20.114
-----------------------------	---	---	--------

* înregistrarea minusului de obiecte de inventar

322 "Uzura obiectelor de inventar"	=	321 "Obiecte de inventar"	35.160
------------------------------------	---	---------------------------	--------

Cheltuiala cu obiecte de inventar s-a înregistrat deja la darea lor în folosință.

* imputarea lipsei de obiecte din inventar

valoarea actuală (preț de imputație)	=	52.500 lei
TVA 18%	=	9.450 lei
Total		61.950 lei

4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul"	=	%	61.950
758 "Alte venituri din exploatare"			52.500
4427 "TVA colectată"			9.450

Înregistrarea TVA de plată

4427 "TVA colectată"	=	4423 "TVA de plată"	9.450
----------------------	---	---------------------	-------

2) Exprimarea obligațiilor în valută la cursul de la 31 decembrie

$$5.400 \$ + 21.070 \$ = 26.470 \$$$

26.470 \$ × 2.010 lei/\$	=	53.204.700 lei
3.200 DM × 1.500 lei/DM	=	4.800.000 lei
5.250 șil.austr. × 205 lei/șil.	=	1.076.250 lei
Total obligații la cursul de la 31 decembrie	=	59.080.950 lei
Total obligații la cursul de la facturare	=	52.903.000 lei
Diferență de conversie nefavorabilă (de activ)		6.177.950 lei

* înregistrarea diferenței de conversie

476 "Diferențe de conversie activ"	=	401 "Furnizori"	6.177.950
------------------------------------	---	-----------------	-----------

* constituirea provizionului pentru diferențe nefavorabile de curs la obligații furnizori 6.177.950 lei

6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	=	1514 "Provizioane pentru riscuri"	6.177.950
--	---	---	-----------

3) Exprimarea creanțelor în valută la cursul de la 31 decembrie:

32.500 \$ × 2.010 lei/\$	=	65.325.000 lei
Creanțe la cursul de la plata avansurilor	=	56.875.000 lei
Diferență de conversie pasiv		8.450.000 lei

409 "Furnizori - debitori "	=	477 "Diferențe de conversie pasiv"	8.450.000
-----------------------------	---	---------------------------------------	-----------

4) Calculul și înregistrarea diferențelor de curs favorabile la disponibilul păstrat în bănci:

* în România

34.576 lei + 49.433 lei = 84.009 lei

5124/"Disponibil în valută în România"	=	765 "Venituri financiare din diferențe curs"	84.009
---	---	---	--------

* în străinătate

5.582 lei + 2.184 lei = 7.766 lei

5124/"Disponibil în valută în străinătate"	=	765 "Venituri financiare din diferențe curs"	7.766
---	---	---	-------

* Înregistrarea diferenței nefavorabile la disponibilul în DM

665 "Cheltuieli financiare din diferențe curs"	=	5124/"Disponibil în valută în străinătate"	4.793.882,62
---	---	---	--------------

5) Înregistrarea diferențelor de curs favorabile la numerarul în valută:

5314/"Casa în valută"	=	765 "Venituri financiare din diferențe curs"	185.149
-----------------------	---	---	---------

6) Separarea cheltuielilor în avans, pentru exercițiul viitor, de cele curente:

471 "Cheltuieli în avans "	=	%	621.125
		613 "Cheltuieli asigurări "	121.125
		612 "Cheltuieli cu colaboratorii"	500.000

În urma acestor înregistrări situația în conturi la nivelul lunii decembrie este:

D	1514 "Provizioane pentru riscuri"	C	D	301 "Materiale consumabile "	C
	6.177.950			20.114	
D	321 "Obiecte de inventar"	C	D	322 "Uzura obiectelor de inventar"	C
	35.160			35.160	
D	401 "Furnizori"	C	D	409 "Furnizori debitori"	C
	6.177.950			8.450.000	
D	4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul"	C	D	4423 "TVA de plată"	C
	61.950			9.450	
D	4427 "TVA colectată"	C	D	471 "Cheltuieli în avans"	C
	9.450 9.450			621.125	

D	473 "Sume în curs de clarificare"	C
	8.591.842,42 5.856.443	
D	477 "Diferențe de conversie pasiv"	C
	8.450.000	
D	5124/"Disponibil în valută în străinătate"	C
	7.766 4.793.882,62	
D	601 "Cheltuieli cu materiale consumabile "	C
	20.114	
	20.114	
	==	
D	621 "Cheltuieli cu colaborarii"	C
	500.000	
	500.0000	
	==	
D	665 "Cheltuieli financiare din diferențe de curs"	C
	4.793.882,62 4.793.882,62	
	5.856.443,00 5.856.443,00	
RD	10.650.325,62	RC
	==	
D	6812 "Cheltuieli cu provizioane"	C
	6.177.950 6.177.950	
	==	

D	476 "Diferențe de conversie activ"	C
	6.177.950	
D	5124/"Disponibil în valută în România"	C
	84.009	
D	5314 "Casa în valută"	C
	185.149	
D	613 "Cheltuieli cu asigurări "	C
	121.125	
	121.125	
	==	
D	758 "Alte venituri din exploatare "	C
	52.500 52.500	
	==	

D	765 "Venituri financiare din diferențe de curs"	C
	276.924,00	84.009,00
	8.591.842,42	7.766,00
		185.149,00
		8.591.842,42
RD	8.868.766,42	RC 8.868.766,42

În urma acestor operații se regularizează transferul de cheltuieli în contul 121 "Profit și pierdere":

121 "Profit și pierdere"	=	%	10.330.593,62
601 "Cheltuieli cu materiale consumabile"			20.114
613 "Cheltuieli cu asigurări"			121.125
621 "Cheltuieli cu colaboratorii"			500.000
665 "Cheltuieli financiare din diferențe de curs"			4.793.882,62
6812 "Cheltuieli cu provizioane"			6.177.950,00

– Încorporarea veniturilor în profit:

%	=	121 "Profit și pierdere"	329.424
765 "Venituri din diferențe curs"			276.924
758 "Alte venituri din exploatare"			52.500

Deoarece în tot cursul exercițiului diferențele de curs valutar favorabile și nefavorabile, la disponibilul bănesc din bancă și casă s-au înregistrat în contul 473 "Sume în curs de clarificare", este necesar să se transfere Total sume creditoare de 8.591.842,42 lei și Total sume debitoare de 5.856.443 lei ale acestui cont în conturile 765 "Venituri financiare din diferențe de curs" și respectiv 665 "Cheltuieli financiare din diferențe de curs". Se transferă totalul sumelor și nu soldul contului de 2.735.399,42 lei pentru a respecta principiul non-compensării și a nu sărăci contabilitatea de informații:

* transferul diferențelor favorabile:

473 "Sume în curs de clarificare"	=	765 "Venituri din diferențe curs"	8.591.842,42
-----------------------------------	---	-----------------------------------	--------------

* transferul diferențelor nefavorabile:

665 "Cheltuieli din diferențe curs"	=	473 "Sume în curs de clarificare"	5.856.443
-------------------------------------	---	-----------------------------------	-----------

Se transferă veniturile și cheltuielile din diferențe de curs asupra rezultatului financiar.

765 "Venituri din diferențe curs"	=	121 "Profit și pierdere"	8.591.842,42
-----------------------------------	---	--------------------------	--------------

121 "Profit și pierdere"	=	665 "Cheltuieli din diferențe curs"	5.856.443,00
--------------------------	---	-------------------------------------	--------------

Se calculează apoi rezultatul financiar contabil și fiscal astfel:

1) Din exploatare

Venituri			572.216.134
Cheltuieli	601	20.114	
	602	64.000	
	604	2.147.613,12	
	605	74.680	
	607	370.174.966,2	
	611	156.706	
	612	620.521	
	613	181.686	
	621	1.350.000	
	623	1.202.469	
	625	10.636.635	
	626	2.797.549	
	627	6.198.844	
	628	8.609.722	
	635	43.024	
	641	1.950.000	
	6452	97.500	
	681	240.000	
	6812	6.177.950	
		412.703.751,32	412.703.751,32
Profit			159.512.382,68

2) Din operațiuni financiare

Venituri	20.249.477,72	
Cheltuieli	39.472.752,62	
Pierdere	- 19.223.274,90	- 19.223.274,90

3) Din operațiuni excepționale

Cheltuieli =	Pierdere	- 2.929.177
	Profit total	137.359.930,78
Rezerve 5%	6.867.997	
Rezerve create	6.943.240	
De stornat	75.243	
	Cheltuieli deductibile fiscal (rezerve)	6.867.997
		130.491.933,78
	Cheltuieli nedeductibile fiscal (penalități 671)	2.929.177
	Profit impozabil	133.421.110,78
	Pierdere reportată	2.527.269,40
		130.893.841,38
	Impozit pe profit 38%	49.739.660
	Profit net	90.154.181,38

Societatea a fost scutită de impozit pe profit până la 30 noiembrie. Pentru această perioadă situația a fost:

Venituri totale	444.267.944,30
Cheltuieli totale	365.370.356,32
Profit total	78.897.587,98
Cheltuieli deductibile (rezerve legale)	3.944.879
	74.952.708,98
Cheltuieli nedeductibile (penalități)	1.480.177
	76.432.885,98
Pierdere reportată	2.527.269,40
Profit impozabil	73.905.616,58
Impozit 38%	28.084.134

Impozit pe profit 1 I - 31 XII	49.739.660 lei
Impozit pe profit (1 I - 30 XI) aferent perioadei de scutire	28.084.134 lei
Impozit datorat	21.655.526 lei

* Se înregistrează impozitul pe profit:

691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"	=	441 "Impozit pe profit"	21.655.526
---	---	-------------------------	------------

* Se repartizează cheltuiala cu impozitul pe profit asupra rezultatului

121 "Profit și pierdere"	=	691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"	21.655.526
--------------------------	---	---	------------

* Se stornează fondul de rezervă creat peste limita admisibilă

129 "Repartizarea profitului"	=	1061 "Rezerve legale"	75.243
-------------------------------	---	-----------------------	--------

În urma acestor înregistrări, profitul net contabil este:

Profit contabil	137.359.930 ,78	lei
Impozit pe profit	21.655.526 ,00	lei
Profit de repartizat	115.704.404 ,78	lei

Repartizarea profitului pe destinații

129 "Repartizarea profitului"	=	%	108.836.407 ,78
		112 "Fond de participare la profit"	11.570.440 ,00
		111 "Fond de dezvoltare"	47.265.967 ,78
		457 "Dividende"	50.000.000 ,00

Situația în conturi după calculul impozitului și repartizarea profitului este:

D	1061 "Rezerve legale "	C
	75.243	

D	111 "Fond de dezvoltare"	C
	47.265.967,78	

D	112 "Fond de participare la profit"	C
	11.570.440	

D	121 "Profit și pierdere "	C
	10.330.593 ,62	329.424
	5.856.443	8.591.842 ,42
	21.655.526	
	37.842.562 ,62	8.921.266 ,42

D	129 "Repartizarea profitului "	C
	75.243	
	108.836.407 ,78	
	108.761.164 ,78	

D	441 "Impozit pe profit"	C
	21.655.526	

D	457 "Dividende "	C
	50.000.000	

D	691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"	C
	21.655.526	21.655.526

După aceste înregistrări se întocmește Balanța de verificare a doua, după închidere (Anexa 10.2.), iar pe baza ei Bilanțul contabil (Anexa 10.3.) și contul "Profit și pierdere" (Anexa 10.4.).

După stabilirea rezultatului, este necesar să se cunoască ce destinații i se dă.

Este posibil însă ca rezultatul să nu se repartizeze, ci să se reporteze în exercițiul următor.

Reportul profitului se face în două cazuri:

- când după constituirea rezervelor nu se distribuie dividende în cursul exercițiului, pentru că ele sunt foarte mici;
- când exercițiul se încheie cu profit dar întreprinderea nu dispune de lichidități care să-i permită acordarea de dividende.

Reportul pierderii se face când nu se dorește soluția diminuării capitalului social pentru acoperirea pierderii rămasă în urma folosirii rezervelor. Aceasta semnifică faptul că, provizoriu, pierderea nu este echilibrată decât pe hârtie pentru că se speră la o mai mare bogăție și profituri ulterioare.

În exemplul luat în considerație s-a presupus că profitul în sumă de 115.704.404,78 lei se repartizează pe baza hotărârii adunării generale a acționarilor astfel:

fond de rezervă	6.867.997	lei
a) fond de dezvoltare	47.265.967,78	lei
b) fond de participare a salariaților la profit	11.570.440	lei
c) dividende de plată	50.000.000	lei
Total	115.704.404,78	lei

10.3. Anexa la bilanț

Explică și completează informațiile prezentate de bilanț și contul de rezultate dar nu le poate substitui. Dă o imagine fidelă a patrimoniului, situației financiare și rezultatelor întreprinderii.

Cele trei documente de sinteză formează un tot unitar care semnifică un singur lucru: au același statut juridic.

Anexa indică metodele folosite, criteriile de evaluare utilizate, schimbările intervenite și derogările conținute.

Explică incidența reglementărilor fiscale, decalajul între contabilitate și fiscalitate și dă mijloacele de trecere a rezultatului contabil în rezultat fiscal.

Schimbarea unei metode de lucru trebuie semnalată explicit pentru ameliorarea informației.

Anexa conține toate informațiile susceptibile a influența judecata asupra patrimoniului, situația financiară și rezultatele întreprinderii.

Informațiile din anexă se construiesc pe baza conturilor mai mult sau mai puțin subdivizate. Ele trebuie să fie verificabile, prin completare cu piesele contabile de bază.

Lista principalelor informații cuprinde:

- situația activelor imobilizate;
- situația stocurilor și producției în curs;
- situația creanțelor și datoriilor;
- situația de determinare a rezultatului fiscal;
- situația de repartizare a rezultatului.

Unitatea	Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	Balanta de verificare la 31 DECEMBRIE						TOTAL SUME						SOLDURI	
			TOTAL SUME PREC.			RULAJE DECEMBRIE			TOTAL SUME			TOTAL SUME			Debitoare	Creditore
			Debitoare	Creditore		Debitoare	Creditore		Debitoare	Creditore		Debitoare	Creditore			
1012		Capital social vărsat	-	34.716.200,00		-	-		-	34.716.200,00		-	34.716.200,00		-	34.716.200,00
1061		Rezerve	-	3.944.879,00		-	2.998.361,00		-	6.943.240,00		-	6.943.240,00		-	6.943.240,00
1068		Alte rezerve	-	151.092,00		-	-		-	151.092,00		-	151.092,00		-	151.092,00
107		Rezultatul reportat	2.527.269,40	-		-	-		2.527.269,40	-		2.527.269,40	-		2.527.269,40	-
111		Fond de dezvoltare	-	-		-	-		-	-		-	-		-	-
119		Repartizare la fond de dezvoltare	-	-		-	-		-	-		-	-		-	-
121		Profit și pierdere	365.370.356,32	444.267.944,30		73.548.288,00	139.276.401,00		438.918.644,32	583.544.345,30		6.943.240,00	144.625.700,98		6.943.240,00	144.625.700,98
129		Repartizare profit	3.944.879,00	-		2.998.361,00	-		6.943.240,00	-		1.429.753,00	-		1.429.753,00	-
201		Cheltuieli de constituire	1.429.753,00	-		-	-		-	-		-	-		-	-
280		Amortizări mob. nec.	-	240.000,00		-	40.000,00		-	280.000,00		-	280.000,00		-	280.000,00
300		Materii prime	-	-		156.976.005,00	156.976.005,00		156.976.005,00	156.976.005,00		974.886,00	-		974.886,00	-
301		Materiale consumabile	-	-		-	-		-	-		78.160,00	-		78.160,00	-
321		Obiecte de inventar	78.160,00	-		-	-		-	-		-	-		-	-
322		Uzura obiectelor de inventar	-	-		156.976.005,00	105.002.853,00		156.976.005,00	105.002.853,00		78.160,00	-		78.160,00	-
351		Materii prime aflate la terți	-	-		32.693.506,00	-		166.989.650,00	-		51.973.152,00	-		-	-
357		Mărfuri în custodie la terți	134.296.144,00	91.902.083,00		32.693.506,00	-		166.989.650,00	-		51.973.152,00	-		-	-
401		Furnizori	320.233.013,27	375.623.458,00		130.656.498,00	147.596.464,00		450.889.511,27	533.219.922,00		107.315.352,00	72.330.410,73		107.315.352,00	72.330.410,73
409		Furnizori - debitori	42.099.598,00	1.877.966,00		165.933.893,00	105.437.386,00		208.033.491,00	107.315.352,00		100.718.139,00	-		100.718.139,00	-
411		Clienți	294.753.576,00	200.581.207,00		155.646.640,00	110.758.525,00		450.400.216,00	311.339.732,00		139.060.484,00	-		139.060.484,00	-
419		Clienți creditori	176.061.755,00	190.468.535,00		14.406.780,00	72.881.356,00		190.468.535,00	263.349.891,00		-	72.881.356,00		-	72.881.356,00
421		Personal, remuneratii datorate	801.856,00	1.375.417,00		650.000,00	650.000,00		1.451.856,00	2.025.417,00		-	573.561,00		-	573.561,00
4371		C.P.S.	32.500,00	69.600,00		32.500,00	32.500,00		65.000,00	102.100,00		-	37.100,00		-	37.100,00
4423		TVA de plată	30.137.915,00	30.137.915,00		-	37.394.949,00		30.137.915,00	67.532.864,00		-	37.394.949,00		-	37.394.949,00
4424		TVA de recuperat	22.587.702,00	16.574.675,00		-	6.013.027,00		22.587.702,00	22.587.702,00		-	-		-	-
4426		TVA deductibilă	43.074.906,00	43.074.906,00		5.500.326,00	5.500.326,00		48.575.232,00	48.575.232,00		-	-		-	-
4427		TVA colectată	67.199.794,00	67.199.794,00		48.908.302,00	48.908.302,00		116.108.096,00	116.108.096,00		-	-		-	-
444		Impozit pe salarii	151.856,00	320.295,00		151.856,00	151.856,00		303.712,00	472.151,00		-	168.439,00		-	168.439,00
446		Alte impozite și taxe	27.974.664,00	27.974.664,00		4.176.328,00	4.176.328,00		32.150.992,00	32.150.992,00		-	-		-	-
447		Alte fonduri	-	920,00		-	-		-	920,00		-	920,00		-	920,00
		De reportat	1.532.755.696,99	1.530.579.710,30		950.230.174,00	943.794.639,00		2.482.985.870,99	2.474.374.349,30		378.792.650,40	370.181.128,71		378.792.650,40	370.181.128,71

Unitatea		Balanta de verificare la 31 DECEMBRIE inainte de inventariere									
		TOTAL SUME PREC.				RULAJE DECEMBRIE				TOTAL SUME	
Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	Debitoare		Creditoare		Debitoare		Creditoare		Debitoare	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
	REPORT	1.532.755.696,99	1.530.579.710,30			950.230.174	943.794.639			378.792.650,40	370.181.128,71
461	Debitori diversi	-	-	-	-	36.491	36.491			-	-
462	Creditori diversi	2.482.516,80	86.018.461,42			992.519	62.312.771			148.331.232,42	144.856.196,62
471	Cheltuieli in avans	36.417,00	-			-	36.417			36.417,00	-
473	Suma in curs de clasificare	3.885.929,00	8.307.627,42			1.970.514	284.215			8.591.842,42	2.735.399,42
5121	Disponibil in lei	464.744.747,00	436.159.969,27			197.505.169	102.373.861			538.533.830,27	-
5124/rom.	Disponibil in divize in tara	198.289.584,00	205.910.911,00			124.535	72.638.553			278.549.464,00	-
5124/str.	Disp. in divize in strainatate	198.663.539,62	245.452.420,00			148.905.647	190.248.185			435.700.605,00	88.131.418,38
5125	Suma in decontare	281.385.000,00	281.385.000,00			-	-			281.385.000,00	-
5191	Credite bancare TS	25.000.000,00	25.000.000,00			-	-			25.000.000,00	-
5198	Dobanzi la credite	207.778,00	207.778,00			-	-			207.778,00	-
5311	Casa in lei	23.620.247,00	7.017.354,00			6.186.491	4.478.600			11.495.954,00	183.10.784,00
5314	Casa in divize	19.915.270,00	9.603.551,00			1.908.249	-			12.219.968,00	-
542	Avansuri trezorerie	9.030.663,92	7.374.606,92			70.000.000	1.656.057			9.030.663,92	70.000.000,00
602	Cheltuieli privind ob. de inv.	64.000,00	64.000,00			-	-			64.000,00	-
604	Cheltuieli privind mat. nestoc.	1.858.623,12	1.858.623,12			288.990	288.990			2.147.613,12	-
605	Cheltuieli cu energia	66.600,00	66.600,00			8.080	8.080			74.680,00	-
607	Cheltuieli privind matutunile	402.427.976,00	402.427.976,00			93.707.683	93.707.683			496.135.659,00	-
611	Cheltuieli de inretinere	156.706,00	156.706,00			-	-			370.174.966,20	-
612	Cheltuieli cu chirii	490.756,00	490.756,00			129.765	129.765			156.706,00	-
613	Cheltuieli cu asigurari	181.686,00	181.686,00			121.125	121.125			620.521,00	-
621	Cheltuieli cu colaboratorii	1.350.000,00	1.350.000,00			500.000	500.000			302.811,00	-
623	Cheltuieli protocol	965.869,00	965.869,00			236.600	236.600			1.850.000,00	-
625	Cheltuieli deplasare	9.487.929,00	9.487.929,00			1.148.706	1.148.706			1.202.469,00	-
626	Cheltuieli postale	2.241.002,00	2.241.002,00			556.547	556.547			10.636.635,00	-
627	Cheltuieli bancare	3.506.833,00	3.506.833,00			2.692.011	2.692.011			2.797.549,00	-
628	Cheltuieli alte servicii teri	8.476.765,00	8.476.765,00			132.957	132.957			6.198.844,00	-
635	Cheltuieli cu taxe	43.024,00	43.024,00			-	-			8.609.722,00	-
	De raportat	3.274.335.158,45	3.274.335.158,45			1.477.382.253	1.477.382.253			43.024,00	-
										4751.717.411,45	605.904.143,13
											605.904.143,13

Unitatea		Balanta de verificare la 31 DECEMBRIE inainte de inventariere													
Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	TOTAL SUME PREC.				RULAJE DECEMBRIE				TOTAL SUME				SOLDURI	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare		
	REPORT	3.274.335.158,45	3.274.335.158,45	1.477.382.253	1.477.382.253	4.751.717.411,45	4.751.717.411,45	4.751.717.411,45	4.751.717.411,45	605.904.143,13	605.904.143,13				
641	Cheltuieli cu salarii	1.300.000,00	1.300.000,00	650.000	650.000	1.950.000,00	1.950.000,00	1.950.000,00	1.950.000,00	-	-				
6452	Cheltuieli C.P.S.	65.000,00	65.000,00	32.500	32.500	97.500,00	97.500,00	97.500,00	97.500,00	-	-				
665	Cheltuieli cu diferente curs	24.011.223,00	24.011.223,00	4.547.870	4.547.870	28.559.093,00	28.559.093,00	28.559.093,00	28.559.093,00	-	-				
666	Cheltuieli privind dobanzile	263.334,00	263.334,00	-	-	263.334,00	263.334,00	263.334,00	263.334,00	-	-				
671	Cheltuieli excepționale din operații de gestiune	1.480.177,00	1.480.177,00	1.449.000	1.449.000	2.929.177,00	2.929.177,00	2.929.177,00	2.929.177,00	-	-				
680	Cheltuieli cu amortizarea	200.000,00	200.000,00	40.000	40.000	240.000,00	240.000,00	240.000,00	240.000,00	-	-				
707	Venituri din vânzarea mărfurilor	437.899.872,00	437.899.872,00	134.263.762	134.263.762	572.163.634,00	572.163.634,00	572.163.634,00	572.163.634,00	-	-				
765	Venituri din diferențe curs	76.674,60	76.674,60	4.179.989	4.179.989	4.256.663,60	4.256.663,60	4.256.663,60	4.256.663,60	-	-				
766	Venituri din dobanzi	6.291.397,70	6.291.397,70	832.650	832.650	7.124.047,70	7.124.047,70	7.124.047,70	7.124.047,70	-	-				
	TOTAL	3.745.922.836,75	3.745.922.836,75	1.623.378.024	1.623.378.024	5.369.300.860,75	5.369.300.860,75	5.369.300.860,75	5.369.300.860,75	605.904.143,13	605.904.143,13				

Unitatea	Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	Balanta de verificare la 31 DECEMBRIE dupa includerea exercitiului						TOTAL SUME		SOLDURI	
			TOTAL SUME PREC.			RULAUE DECEMBRIE			TOTAL SUME		SOLDURI	
			Debitoare	Creditore		Debitoare	Creditore		Debitoare	Creditore	Debitoare	Creditore
1012		Capital social varsat	-	34.716.200,00		-	-		-	34.716.200,00	-	34.716.200,00
1061		Rezerve	-	3.944.879,00		-	2.923.118,00		-	6.867.997,00	-	6.867.997,00
1068		Alte rezerve	-	151.092,00		-	-		-	151.092,00	-	151.092,00
1067		Rezultatul reportat	2.527.269,40	-		-	-		2.527.269,40	-	2.527.269,40	-
1111		Fond de dezvoltare	-	-		-	47.265.967,78		-	47.265.967,78	-	47.265.967,78
1112		Fond de participare la profit	-	-		-	11.370.440,00		-	11.370.440,00	-	11.370.440,00
121		Profit si pierdere	365.370.356,32	444.267.944,30		111.390.850,62	148.197.667,42		476.761.206,94	592.465.611,72	-	115.704.404,78
129		Repartizare profit	3.944.879,00	-		111.759.525,78	-		115.704.404,78	-	115.704.404,78	-
1514		Provizioane reglem.	-	-		-	6.177.950,00		-	6.177.950,00	-	6.177.950,00
201		Cheltuieli de constituire	1.429.753,00	-		-	-		1.429.753,00	-	1.429.753,00	-
280		Amonizari imob. nec.	-	240.000,00		-	-		-	280.000,00	-	280.000,00
300		Materii prime	-	-		156.976.005,00	156.976.005,00		156.976.005,00	-	-	-
301		Materiale consumabile	-	-		995.000,00	-		995.000,00	-	-	-
321		Obiecte de inventar	78.160,00	-		-	-		78.160,00	-	-	-
322		Uzura obiectelor de inventar	-	78.160,00		-	35.160,00		-	35.160,00	-	43.000,00
351		Materii prime adiate la terti	-	-		156.976.005,00	-		156.976.005,00	-	-	-
357		Marfuri in custodie la terti	134.296.144,00	91.902.083,00		32.693.506,00	-		105.002.853,00	-	51.973.152,00	-
401		Furnizori	320.233.013,27	375.631.458,00		130.656.498,00	-		166.989.650,00	-	91.902.083,00	-
409		Furnizori - debitori	42.099.595,00	1.877.966,00		174.383.893,00	105.437.386,00		450.889.511,27	529.397.872,00	109.168.139,00	-
411		Clients	294.753.576,00	200.581.207,00		155.646.640,00	110.758.525,00		216.483.491,00	107.315.352,00	139.060.384,00	-
419		Clients creditori	176.061.755,00	190.468.535,00		14.406.780,00	72.881.356,00		450.400.216,00	311.339.732,00	-	72.881.356,00
421		Personal, remuneratii datorate	801.856,00	1.375.417,00		650.000,00	650.000,00		190.468.535,00	263.349.891,00	-	573.561,00
4282		Alte grantie in leg. cu pers.	-	-		61.950,00	-		1.451.856,00	2.025.417,00	61.950,00	-
4371		C.A.S.	32.500,00	69.600,00		32.500,00	32.500,00		65.000,00	102.100,00	-	37.100,00
4423		TVA de plată	30.137.915,00	30.137.915,00		-	37.404.399,00		30.137.915,00	67.542.314,00	-	37.404.399,00
4424		TVA de recuperat	22.587.702,00	16.574.675,00		-	6.013.027,00		22.587.702,00	22.587.702,00	-	-
4426		TVA deductibila	43.074.906,00	43.074.906,00		5.500.326,00	5.500.326,00		48.575.232,00	48.575.232,00	-	-
4427		TVA colectata	67.199.794,00	67.199.794,00		48.917.732,00	48.917.732,00		116.117.546,00	116.117.546,00	-	163.439,00
444		Impozit pe salarii	151.856,00	320.295,00		151.856,00	151.856,00		303.712,00	472.151,00	-	-
446		Alte impozite si taxe	27.974.664,00	27.974.664,00		4.176.328,00	4.176.328,00		32.150.992,00	32.150.992,00	-	-
441		Impozit pe profit	1.532.755.096,99	1.530.578.790,30		1.105.410.575,40	1.045.542.556,20		21.655.526,00	21.655.526,00	-	21.655.526,00
		De reportat	-	-		-	-		2.638.166.272,39	2.576.121.346,50	496.050.719,18	434.005.793,29

Balanta de verificare

la 31 DECEMBRIE după includerea exercitiului

Unitatea	Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	TOTAL SUME PREC.		RULAJE DECEMBRIE		TOTAL SUME		SOLDURI	
			Debitoare	Creditore	Debitoare	Creditore	Debitore	Creditore	Debitore	Creditore
		REPORT	1.532.755.696,99	1.530.578.790,30	1.050.410.575,40	1.045.542.556,20	2.576.121.346,50	920,00	496.050.719,18	434.005.793,29
447		Alte fonduri	-	920,00	-	-	920,00	-	-	920,00
457		Dividende	-	-	-	-	50.000.000,00	-	-	50.000.000,00
461		Debitori diversi	-	-	36.491,00	-	36.491,00	-	-	-
462		Creditori diversi	2.482.516,80	86.018.461,42	992.519,00	36.491,00	36.491,00	-	-	-
471		Cheltuieli în avans	36.417,00	-	621.125,00	62.312.771,00	3.475.035,80	148.331.232,42	-	144.856.196,62
473		Sume în curs de clasificare	3.885.929,00	8.307.627,42	10.562.356,42	36.417,00	657.542,00	36.417,00	621.125,00	-
476		Dif. de conversie activ	-	-	6.177.950,00	6.140.658,00	14.448.283,42	-	-	-
477		Dif. de conversie pasiv	-	-	-	-	6.177.950,00	-	6.177.950,00	-
5121		Disponibil în lei	464.744.747,00	436.159.969,27	197.505.169,00	8.450.000,00	518.533.930,27	-	-	8.450.000,00
5124/rom.		Disponibil în divize în țară	281.289.584,00	205.910.911,00	208.544,00	102.373.861,00	662.249.916,00	-	123.716.085,73	-
5124/sr.		Disponibil în divize în străinătate	198.663.539,62	245.452.420,00	1.48.913.413,00	72.638.553,00	281.498.128,00	278.549.464,00	2.948.664,00	-
5125		Sume în decontare	281.385.000,00	281.385.000,00	-	195.042.067,62	347.576.952,62	440.494.487,62	-	92.917.535,00
5191		Credite bancare TS	25.000.000,00	25.000.000,00	-	-	281.385.000,00	281.385.000,00	-	-
5198		Dobânza la credite	207.778,00	207.778,00	-	-	25.000.000,00	25.000.000,00	-	-
5311		Casa în lei	23.620.247,00	7.017.354,00	6.186.491,00	4.478.600,00	29.806.738,00	207.778,00	-	-
5314		Casa în divize	19.915.270,00	9.603.551,00	2.093.398,00	-	11.495.954,00	18.310.784,00	-	-
542		Avansuri trezorerie	9.030.663,92	7.374.606,92	70.000.000,00	-	9.603.551,00	12.405.117,00	-	-
601		-	-	-	-	1.656.057,00	79.030.663,92	9.030.663,92	70.000.000,00	-
602		Cheltuieli privind obiectele de inventar	64.000,00	64.000,00	-	-	-	64.000,00	-	-
604		Cheltuieli privind materialele necost.	1.858.623,12	1.858.623,12	288.990,00	288.990,00	2.147.613,12	2.147.613,12	-	-
605		Cheltuieli cu energia	66.600,00	66.600,00	8.080,00	8.080,00	74.680,00	74.680,00	-	-
607		Cheltuieli privind mărfurile	402.427.976,00	402.427.976,00	93.707.683,00	93.707.683,00	496.135.659,00	496.135.659,00	-	-
611		Cheltuieli de întreținere	156.706,00	156.706,00	-	-	370.174.966,20	370.174.966,20	-	-
612		Cheltuieli cu chirii	490.756,00	490.756,00	129.765,00	129.765,00	156.706,00	156.706,00	-	-
613		Cheltuieli cu asigurări	181.686,00	181.686,00	-	-	620.521,00	620.521,00	-	-
621		Cheltuieli cu colaboratori	1.350.000,00	1.350.000,00	-	-	181.686,00	181.686,00	-	-
623		Cheltuieli protocol	965.869,00	965.869,00	236.600,00	236.600,00	1.350.000,00	1.350.000,00	-	-
625		Cheltuieli deplasare	9.487.929,00	9.487.929,00	1.148.706,00	1.148.706,00	1.202.469,00	1.202.469,00	-	-
626		Cheltuieli poștale	2.241.002,00	2.241.002,00	556.547,00	556.547,00	10.636.635,00	10.636.635,00	-	-
627		Cheltuieli bancare	3.506.833,00	3.506.833,00	2.692.011,00	2.692.011,00	2.797.549,00	2.797.549,00	-	-
		De reportat	3.265.815.369,45	3.265.815.369,45	1.647.476.413,82	1.647.476.413,82	6.198.844,00	6.198.844,00	730.230.444,91	730.230.444,91

Unitatea		Balanta de verificare la 31 DECEMBRIE dupa inchiderea exercitiului									
		RULAJE DECEMBRIE				TOTAL SUME				SOLDURI	
Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	TOTAL SUME PREC.		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
		Debitoare	Creditoare								
	REPORT	3.265.815.369,45	3.265.815.369,45	1.647.476.413,82	1.647.476.413,82	4.913.291.783,27	4.913.291.783,27	730.230.444,91	730.230.444,91		
628	Cheltuieli alte servicii terți	8.476.765,00	8.476.765,00	132.957,00	132.957,00	8.609.722,00	8.609.722,00	-	-		
635	Cheltuieli cu taxe	43.024,00	43.024,00	-	-	43.024,00	43.024,00	-	-		
641	Cheltuieli cu salarii	1.300.000,00	1.300.000,00	650.000,00	650.000,00	1.950.000,00	1.950.000,00	-	-		
6452	Cheltuieli C.P.S.	65.000,00	65.000,00	32.500,00	32.500,00	97.500,00	97.500,00	-	-		
665	Cheltuieli cu diferente curs	24.011.223,00	24.011.223,00	15.198.195,62	15.198.195,62	39.209.418,62	39.209.418,62	-	-		
666	Cheltuieli privind dobanzile	263.334,00	263.334,00	-	-	263.334,00	263.334,00	-	-		
671	Cheltuieli exceptionale din op. de gest.	1.480.177,00	1.480.177,00	1.449.000,00	1.449.000,00	2.929.177,00	2.929.177,00	-	-		
680	Chelt. cu amortiz.	200.000,00	200.000,00	40.000,00	40.000,00	240.000,00	240.000,00	-	-		
6812	Chelt. cu proviz.	-	-	6.177.950,00	6.177.950,00	6.177.950,00	6.177.950,00	-	-		
691	Chelt. cu impozit pe profit	-	-	21.655.526,00	21.655.526,00	21.655.526,00	21.655.526,00	-	-		
707	Venituri din vânzarea marfurilor	437.899.872,00	437.899.872,00	134.263.762,00	134.263.762,00	572.163.634,00	572.163.634,00	-	-		
758	Alte venituri din expl.	-	-	52.500,00	52.500,00	52.500,00	52.500,00	-	-		
765	Venituri din diferente curs	76.674,60	76.674,60	13.048.755,42	13.048.755,42	13.125.430,02	13.125.430,02	-	-		
766	Venituri din dobanzi	6.291.397,70	6.291.397,70	832.650,00	832.650,00	7.124.047,70	7.124.047,70	-	-		
	TOTAL	3.745.922.836,75	3.745.922.836,75	1.841.010.209,86	1.841.010.209,86	5.586.933.046,61	5.586.933.046,61	730.230.444,91	730.230.444,91		

JUDEȚUL _____
 DENUMIREA ÎNTREPRINDERII _____
 ADRESA ÎNTREPRINDERII _____
 NUMĂRUL DIN REGISTRUL _____
 COMERȚULUI _____ / _____ / _____
 TELEFONUL _____

FORMA DE PROPRIETATE _____
 RAMURA _____
 TITULARUL _____
 DEPARTAMENTUL _____
 COD FISCAL _____

BILANȚ

Înceiat la: 3:1:1:2:1:9:9:x

10		-SISTEM DE BAZĂ-		-mii lei-	
ACTIV		Nr. rd.	COD	EXERCITIUL FINANCIAR	
				ÎNCEIAT	PRECEDENT
A		B	C	1	2
A C T I V I M O B I L I Z A T E	IMOBILIZĂRI NECORPORALE	01		1.150	
	Cheltuieli de constituire și de cercetare-dezvoltare (ct. 201+203-2801-2803-290*)				
	Alte immobilizări (ct. 205+207+208-2805-2807-2808-290*)	02		-	
	Imobilizări în curs (ct. 230-293*)	03			
	TOTAL (rd. 01 la 03)	04	01	1.150	
	IMOBILIZĂRI CORPORALE	05		-	
	Terenuri (ct. 211-2810-291*)				
	Clădiri (ct. 2121-2811-291*)	06		-	
	Construcții speciale (ct. 2122-2812-291*)	07		-	
	Mașini și utilaje (ct. 2123+2125-2813-2815-291*)	08		-	
	Alte immobilizări corporale (ct. 2124+2126+2127+2128-2814-2816-2817-2818-291*)	09		-	
	Imobilizări în curs (ct. 231-293*)	10		-	
	TOTAL (rd. 05 la 10)	11	02	-	
	IMOBILIZĂRI FINANCIARE	12		-	
	Titluri de participare (ct. 261-269*-296*)				
	Alte titluri imobilizate (ct. 262+263-269*-296*)	13		-	
	Creanțe imobilizate (ct. 267-296*)	14		-	
	TOTAL (rd. 12 la 14)	15	03	-	
I. ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 04+11+15)		16	04	1.150	

10	-02-		-mii lei-		
	A	B	C	1	2
A C T I V E	STOCURI Stocuri de materii și materiale, obiecte de inventar și stocuri aflate la terți(ct. 300 + 301 ± 308 ± 321 + 323 - 322 ± 328 + 351 + 352 + 354 + 356 + 357 + 358 - 390 - 391 - 392 - 395)	17		128.055	
	Producția în curs de execuție (ct. 331+332-393)	18		-	
	Produse (ct. 341 + 345 + 346 ± 348 - 394)	19		-	
	Animale (ct. 361 ± 368 - 396)	20		-	
	Mărfuri (ct. 371 ± 378 - 397 + 381 ± 388 - 398)	21		-	
C I R C U L A N T E	TOTAL (rd. 17 la 21)	22	05	128.055	
	ALTE ACTIVE CIRCULANTE Furnizori-debitori (ct. 409)	23	06	109.168	
	Clienți și conturi asimilate (ct. 411+413+416+418-491)	24	07	139.060	
	Alte creanțe (ct. 425+428+438+441** +442+4428**+445+446** +447**+448+451**+4581 +461+481**+482**+495-496)	25	08	62	
	Decontări cu asociații privind capitalul (ct. 456)	26	09	-	
	Titluri de plasament (ct.502+503+505+506+508-590)	27	10	-	
	Conturi la bănci, casă și acreditiv (ct. 511+512+5187+531+532 +541+542)	28	11	227.381	
	TOTAL (rd. 23 la 28)	29		475.671	
	I. ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 22+29)	30	12	603.726	
	CONTURI DE REGULARIZARE ȘI ASIMILATE Cheltuieli efectuate în avans (ct. 471+473)	31	13	621	
III. IV.	Diferențe de conversie (ct. 476)	32	14	6.178	
	III. CONTURI DE REGULARIZARE ȘI ASIMILATE - TOTAL (rd. 31+32)	33	15	6.799	
	IV. PRIME PRIVIND RAMBURSAREA OBLIGAȚIUNILOR (ct. 169)	34	16	-	
	TOTAL GENERAL - ACTIV (rd. 16+30+33+34)	35	17	611.675	

10		-03-		-mii lei-	
PASIV		Nr. rd.	COD	EXERCITIUL FINANCIAR	
				ÎNCHEIAT	PRECEDENT
A		B	C	1	2
C	Capital social (ct. 101)	40	18	34.716	
A	-din care: Capital subscris vărsat (ct. 1012)	41	19	34.716	
P	Contul întreprinzătorului individual (ct. 108):	42	20	—	
I	- sold creditor				
T	- sold debtor	43	21	—	
A	Prime legate de capital (ct. 104)	44	22	—	
L	Diferențe din reevaluare (ct. 105)	45	23	—	
U	Rezerve (ct. 106)	46	24	7.019	
R	Rezultatul reportat (ct. 107)	47	25	—	
I	Profitul nerepartizat				
	Pierderea neacoperită	48	26	2.527	
	Rezultatul exercițiului (ct. 121)	49	27	115.704	
P	Profit (ct. 121)				
R	Pierdere (ct. 121)	50	28	—	
O	Repartizarea profitului (ct. 129)	51	29	115.704	
P	Fonduri (ct. 111+112+118)	52	30	58.836	
R	Repartizări la fondul de dezvoltare (ct. 119)	53	31	—	
I	Subvenții pentru investiții (ct. 131)	54	32	—	
I	Provizioane reglementate (ct. 141)	55	33	—	
I. CAPITALURI PROPRII - TOTAL (rd. 40+42+43+44 la 47+48+49+50+51+52+53+54+55)		56	34	98.044	
Provizioane pentru riscuri (ct. 1511+1512+1518*)		57		—	
Provizioane pentru cheltuieli (ct. 1513+1514+1518*)		58		6.178	
II. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ȘI CHELTUIELI - TOTAL (rd. 57+58)		59	35	6.178	
D	Împrumuturi și datorii asimilate (ct. 161+162+166+167+168+512*** +5186+519)	60	36	92.917	
A	Furnizori și conturi asimilate	61	37	78.509	
T	(ct. 401+403+404+405+408)				
O	Clienți-creditori (ct. 419)	62	38	72.881	
R	Alte datorii	63	39	254.696	
I	(ct. 421+423+424+426+427+428+431+437+				
I	4381+441****4423+4428****+444+446****+				
	447****+4481+4483+451****+455+457+4582+				
	462+509+ 481****+482****)				
III. DATORII - TOTAL (rd. 60 la 63)		64	40	499.003	
CONTURI DE REGULARIZĂRI ȘI ASIMILATE		65	41	—	
Venituri înregistrate în avans (ct. 472)					
Diferențe de conversie (ct. 477)		66	42	8.450	
IV. CONTURI DE REGULARIZARE ȘI ASIMILATE - TOTAL (rd. 65+66)		67	43	8.450	
TOTAL GENERAL - PASIV (rd. 56+59+64+67)		68	44	611.675	

CONDUCĂTORUL UNITĂȚII,

CONDUCĂTORUL COMPARTIMENTULUI
FINANCIAR-CONTABIL,

* Conturi de repartizat după natura elementelor respective

** Solduri debitoare ale conturilor respective

*** Solduri creditoare ale conturilor respective

MODEL

JUDEȚUL _____
 DENUMIREA ÎNȚREPRINDERII _____
 ADRESA ÎNȚREPRINDERII _____
 NUMĂRUL DIN REGISTRUL _____
 COMERȚULUI _____ / _____ / _____
 TELEFONUL _____

FORMA DE PROPRIETATE _____
 RAMURA _____
 TITULARUL _____
 DEPARTAMENTUL _____
 COD FISCAL _____

CONTUL PROFIT ȘI PIERDERE

Înceiat la: 3:1:1:2:1:9:9:x:

20		-SISTEM DE BAZĂ-		-mii lei-	
INDICATORI		Nr. rd.	COD	EXERCITIUL FINANCIAR	
				ÎNCEIAT	PRECEDENT
A		B	C	1	2
VE- NI- TURI DIN EX- PLOA- TA- RE	Vânzări de mărfuri (ct. 707)	01	01	572.163	
	Producția vândută (ct. 710+702+703+704+706+708)	02	02	-	
	Cifra de afaceri (ct. 70) (rd. 01+02)	03	03	572.163	
	Producția stocată (ct. 711)	04	04	-	
	Sold creditor				
	Sold debitor	05	05	-	
	Producția imobilizată (ct. 721+722)	06	06	-	
	Producția exercițiului (rd. 02+04-05+06)	07	07	-	
	Subvenții de exploatare (ct. 741)	08	08	-	
	Alte venituri din exploatare (ct. 754+758)	09	09	53	
Venituri din provizioane privind exploatarea (ct. 781)	10	10	-		
I. VENITURI DIN EXPLOATARE - TOTAL (rd. 03+04-05+06+08 la 10)		11	11	572.216	
CHEL- TU- IELI PENTRU EX- PLOA- TARE	Costul mărfurilor vândute (ct. 607)	12	12	370.175	
	Materii prime și materiale consumabile (ct. 600+601)	13	13	20	
	Combustibil, energie și apă (ct. 605)	14	14	74	
	Alte cheltuieli materiale (ct. 602+603+604+606+608)	15	15	2.212	
	Cheltuieli materiale - total (rd. 13 la 15)	16	16	2.266	
	Lucrări și servicii executate de terți (ct. 611+612+613+614+621+622+623+624+ 625+626+627+628)	17	17	31.755	
	Impozite, taxe și vărsăminte asimilate (ct. 631+635)	18	18	43	
	Salarii personal (ct. 641)	19	19	1.950	
	Asigurări și protecție socială (ct. 645)	20	20	97	
	Cheltuieli cu personalul - total (rd. 19+20)	21	21	2.047	
	Alte cheltuieli de exploatare (ct. 654+658)	22	22	-	
	Amortizări și provizioane (ct. 681)	23	23	6.418	

20	-02-		-mii lei-		
A		B	C	1	2
III. CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE - TOTAL (rd. 12+16+17+18+21+22+23)		24	24	412.704	
A	REZULTATUL DIN EXPLOATARE PROFIT (rd. 11- 24)	25	25	159.512	
	PIERDERE (rd. 24-11)	26	26	-	
VENITURI FINANCIARE din:	Titluri și creanțe imobilizate (ct.761+762+763)	27		-	
	Titluri de plasament (ct. 764)	28		-	
	Diferențe de curs valutar (ct. 765)	29		13.125	
	Alte venituri financiare (ct.766+767+768)	30		7.124	
	Provizioane (ct. 786)	31		-	
III. VENITURI FINANCIARE - TOTAL (rd. 27 la 31)		32	27	20.249	
CHELTUIELI FINANCIARE privind:	Creanțe imobilizate (ct. 663)	33		-	
	Titluri de plasament (ct. 664)	34		-	
	Diferențe de curs valutar (ct. 665)	35		39.209	
	Alte cheltuieli financiare (ct. 666+667+668)	36		263	
	Amortizări și provizioane (ct. 686)	37		39.472	
IV. CHELTUIELI FINANCIARE - TOTAL (rd. 33 la 37)		38	28	-	
B	REZULTATUL FINANCIAR PROFIT (rd. 32-38)	39	29	-	
	PIERDERE (rd. 38-32)	40	30	19.223	
REZULTATUL CURENT AL EXERCITIULUI PROFIT (rd. 11+32-24-38)		41	31	140.289	
PIERDERE (rd. 24+38-11-32)		42	32	-	
VENITURI EXCEPȚIONALE din:	Operații de gestiune (ct. 771)	43		-	
	Operații de capital (ct. 772)	44		-	
	Provizioane (ct. 787)	45		-	
V. VENITURI EXCEPȚIONALE - TOTAL (rd. 43 la 45)		46	33	-	
CHELTUIELI EXCEPȚIONALE din:	Operații de gestiune (ct. 671)	47		2.929	
	Operații de capital (ct. 672)	48		-	
	Amortizări și provizioane (ct. 687)	49		-	
VI. CHELTUIELI EXCEPȚIONALE - TOTAL (rd. 47 la 49)		50	34	2.929	
C	REZULTATUL EXCEPȚIONAL AL EXERCITIULUI PROFIT (rd. 46-50)	51	35	-	
	PIERDERE (rd. 50-46)	52	36	2.929	
IMPOZIT PE PROFIT (ct. 691)		53	37	21.656	
REZULTATUL EXERCITIULUI PROFIT (rd. 11+32+46-24-38-50-53)		54	38	115.704	
PIERDERE (rd. 24+38+50+53-11-32-46)		55	39	-	

CONDUCĂTORUL UNITĂȚII,

CONDUCĂTORUL COMPARTIMENTULUI
FINANCIAR-CONTABIL.

DETERMINAREA REZULTATULUI FISCAL
- SISTEM DE BAZĂ -

26			-mii lei-	
EXPLICAȚII		Nr. rd.	EXERCITIUL FINANCIAR	
			ÎNCHIEIAT	PRECEDENT
A		B	1	2
I. REZULTATUL EXERCITIULUI ÎNAINTE DE IMPOZITARE		01	137.360	
II. CHELTUIELI NEADMISE A SE DEDUCE DIN REZULTATUL FISCAL		02	-	
- depășiri cheltuieli protocol				
- depășiri cheltuieli transport		03	-	
- provizioane nedeductibile		04	-	
- amenzi și penalități		05	2.929	
- alte cheltuieli		06	-	
-		07	-	
-		08	-	
TOTAL (rd. 02 la 08)		09	140.289	
III. DEDUCERI FISCALE		10	6.868	
- rezerve legale				
- reduceri - 50% impozit pe profit		11	-	
-pierderi din anii precedenți		12	2.527	
- sumele încasate din valorificarea materialelor rezultate din dezmembrarea mijloacelor fixe scoase din funcțiune, mai puțin cheltuielile efectuate		13	-	
- sume încasate din vânzarea activelor, mai puțin impozitul aferent acestora, costul proiectelor de evaluare precum și valoarea rămasă neamortizată		14	-	
-		15	-	
-		16	-	
TOTAL (rd. 10 la 16)		17	130.894	
IV. REZULTAT FISCAL	PROFIT IMPOZABIL	18	130.894	
	DEFICIT	19	-	
IMPOZIT PE PROFIT		20	49.740	
din care aferent perioadei de scutire			28.084	
Impozit datorat			21.656	

REPARTIZAREA REZULTATULUI EXERCITIULUI **- SISTEM DE BAZĂ -**

27	-mii lei-		
EXPLICAȚII	Nr. rd.	EXERCITIU FINANCIAR	
		ÎNCHEIAT	PRECEDENT
A	B	1	2
REZULTATUL EXERCITIULUI	01	115.704	
repartizat pentru:			
Rezerve legale	02	6.868	
Fondul de participare a salariaților la profit	03	11.570	
Fondul de dezvoltare	04	47.266	
Cota de 50% din reducerea impozitului pe profit aferent sumelor reinvestite	05	—	
Vărsăminte la buget	06	—	
Alte rezerve prevăzute de lege	07	—	
Dividende	08	50.000	
Reportul la noul exercițiu	09		

Partea a doua - Teste grilă și întrebări

Teste grilă

1. Bilanțul este un procedeu specific metodei contabilității care reflectă:
 - a) starea patrimoniului la un moment dat;
 - b) starea și mișcarea patrimoniului;
 - c) modificările din patrimoniu;
 - d) starea patrimoniului la un moment dat și rezultatul exercițiului.
2. Bilanțul are un caracter:
 - a) static;
 - b) dinamic;
 - c) static și dinamic;
 - d) nici unul din cele două.
3. Tratarea informației prin bilanț este:
 - a) operativă;
 - b) curentă;
 - c) periodică;
 - d) curentă și periodică.
4. Separarea cheltuielilor în avans de cele ale exercițiului curent este impusă de:
 - a) principiul independenței exercițiilor financiare;
 - b) principiul intangibilității bilanțului;
 - c) principiul costului istoric;
 - d) principiul noncompensării.
5. Alcătuirea și înscrierea posturilor de bilanț se face pe baza:
 - a) fișelor de cont sintetice;
 - b) primei balanțe de verificare;
 - c) celei de-a doua balanțe de verificare;
 - d) fișelor de cont analitice.

6. În bilanț se reflectă:

- a) rezultatul fiscal;
- b) rezultatul impozabil;
- c) rezultatul contabil net;
- d) rezultatul contabil brut.

7. Cheltuielile și veniturile societății apar:

- a) în bilanțul contabil;
- b) în anexa la bilanț;
- c) în contul "Profit și pierdere";
- d) în bilanț și în contul "Profit și pierdere".

8. Anexa la bilanț:

- a) explică informațiile prezentate în bilanț;
- b) completează informațiile prezentate în bilanț;
- c) completează informațiile prezentate în contul "Profit și pierdere";
- d) explică și completează informațiile prezentate în bilanț și în contul "Profit și pierdere".

9. În bilanțul contabil bunurile se evaluează la:

- a) valoarea actuală;
- b) valoarea de intrare în patrimoniu;
- c) valoarea contabilă;
- d) valoarea cea mai mică rezultată din comparația valoare actuală-valoare de intrare.

10. Creanțele, datoriile și disponibilul în valută se evaluează în bilanțul contabil la:

- a) cursul de la data operației;
- b) cursul BNR la 31 decembrie;
- c) cursul băncii la care-și are deschis contul în valută societatea;
- d) cursul stabilit de adunarea generală a acționarilor.

Întrebări

- 1. Care sunt funcțiile bilanțului?
- 2. Care este structura bilanțului contabil?
- 3. Ce concepții s-au emis asupra bilanțului și în ce constă fiecare?
- 4. Ce tipuri de bilanț cunoașteți?
- 5. Care sunt etapele premergătoare întocmirii bilanțului și în ce constă fiecare?

6. Ce principii contabile cunoașteți cu privire la bilanțul contabil?
7. Cum se determină rezultatul pe bază de bilanț? Este el egal sau nu, cu rezultatul din contul "Profit și pierdere"?
8. Ce conține anexa la bilanț?
9. Ce cunoașteți cu privire la aprobarea, certificarea și depunerea bilanțului organelor în drept?
10. Ce consecințe are nedepunerea bilanțului la termenul prevăzut și nepublicarea lui în monitor timp de trei exerciții financiare?

Partea a treia - Studii de caz propuse spre rezolvare

Aplicația nr. 1

Întocmiți bilanțul contabil propriu-zis și contul "Profit și pierdere" știind că dispuneți de prima balanță de verificare a societății (Anexa 10.7.) și de următoarele informații:

- a) valoarea materiilor prime constatată la inventariere 134.650.200 lei;
- b) disponibil în bancă în devize 1.780\$, cursul dolarului la 31 decembrie 4.035 lei/\$;
- c) datorii în valută: 1.000\$ la un curs de 3.500 lei/\$ și 1.300\$ la un curs de 3.690 lei/\$, cursul dolarului la 31 decembrie 4.035 lei/\$.

Aplicația nr. 2

Întocmiți bilanțul contabil propriu-zis și contul "Profit și pierdere" știind că dispuneți de cea de-a doua balanță de verificare (Anexa 10.8.).

Aplicația nr. 3

Situația în conturi la deschiderea exercițiului este redată prin balanța de verificare a societății (Anexa 10.9.).

În cursul exercițiului au loc următoarele operațiuni economico-financiare:

1. Societatea "Actdivers" efectuează o majorare de capital printr-o nouă subscriere din partea acționarilor. Se subscriu 200 acțiuni cu o valoare nominală de 100.000 lei/acțiune, valoare de emisiune 110.000 lei/acțiune.
2. Se achită taxe de notariat și la Registrul Comerțului în sumă de 1.200.000 lei în numerar și se primește factura pentru serviciul de tipărire a acțiunilor tarifat cu 6.850.000 lei, TVA 18%.
3. Se achiziționează un mijloc fix, preț de cumpărare 3.400.000 lei, TVA 18%, cheltuieli de transport achitate în numerar 350.000 lei,

TVA 18%, cheltuieli de montare achitate dintr-un avans spre decontare 450.000 lei, TVA 18%.

4. Se înregistrează o subvenție de primit de la stat 2.400.000 lei. La termenul prevăzut aceasta se încasează prin virament.
5. Se achiziționează din suma primită ca subvenție un mijloc fix, preț de cumpărare 2.200.000 lei, cheltuieli de transport facturate de furnizor 200.000 lei, TVA 18%, durata de funcționare normată 5 ani.
6. Se primește prin donație un mijloc fix în valoare de 1.250.000 lei, TVA 18%.
7. Se achiziționează 100 titluri de participare la capitalul societății "Actua", valoare nominală 150.000 lei, preț de cumpărare 155.000 lei.
8. Se achiziționează cu plata imediată 200 acțiuni, valoare nominală 200.000 lei/acțiune, preț de cumpărare 205.000 lei/acțiune, în vederea revânzării lor.
9. Se vând 150 acțiuni, preț de vânzare 250.000 lei/acțiune.
10. Se cumpără un lot de materii prime, factura cuprinzând: material "A" 15.000 bucăți, preț de cumpărare 400 lei/bucată, cheltuieli de transport 400.000 lei, TVA 18%. La recepție se constată un plus de 500 bucăți, care se admit în gestiune; ulterior se primește factura pentru plusul acceptat.
11. Se achiziționează materiale consumabile, factura cuprinzând: material "B" 3.500 bucăți, preț de cumpărare 200 lei/bucată, cheltuieli de transport 70.000 lei, TVA 18%. La recepție se constată o lipsă de 500 bucăți, având drept cauze 2% perisabilități, restul din vina delegatului propriu (preț de vânzare 260 lei/bucată, TVA 18%).
12. Se cumpără obiecte de inventar în valoare de 800.000 lei, TVA 18%.
13. Se dau în folosință obiecte de inventar în valoare de 450.000 lei. Valoarea acestora se recuperează integral la eliberarea în folosință.
14. Se preia din import, pe bază de contract de leasing, un mijloc fix în valoare de 8.000\$ la un curs de 6.000 lei/\$. Durata contractului este de 4 ani, iar rata anuală 2.000\$. Înaintea ultimei rate, deci după trei ani, importatorul își exprimă dorința achiziționării mijlocului fix și ca urmare primește factura pentru valoarea reziduală de 2.000\$, la un curs de 6.100 lei/\$. În vamă se calculează taxe vamale de 15% pentru valoarea reziduală și TVA 18%. Evoluția cursului pentru dolar: la achitarea primei rate 6.020 lei/\$, la închiderea exercițiului N 6.050 lei/\$, la achitarea ratei a doua 6.080 lei, la închiderea exercițiului N+1 6.100 lei/\$, la achitarea celei de-a treia rate 6.075 lei/\$, la închiderea exercițiului N+2 6.150 lei/\$, iar la achitarea facturii 6.120 lei/\$.

15. Se achiziționează un lot de materiale auxiliare, factura cuprinzând: material "X" 1.000 bucăți, preț de cumpărare 500 lei/bucată, cheltuieli de transport 80.000 lei, TVA 18%. La recepție se constată un plus de 100 bucăți materiale care se admit în gestiune. La o dată ulterioară se primește factura pentru plusul acceptat, cu o remiză de reducere 2%. La cererea furnizorului se emite un efect de plată.
16. Se achiziționează un lot de marfă factura cuprinzând: marfă "Y" 8.000 bucăți, preț de cumpărare 650 lei/bucată, cheltuieli de transport 80.000 lei, TVA 18%, bonificație 2%. La recepție se constată o lipsă de 1.000 bucăți, având drept cauze: 1% perisabilități, restul un minus nesoluționat. Marja brută practică de societate 25%.
17. La achitarea facturii înainte de scadență, se cedează un scont de 1%.
18. Se vinde întregul lot de marfă. Clientul constată 100 bucăți marfă cu termenul de garanție depășit și le refuză la plată. Ulterior i se emite factura în roșu.
19. Pentru creanța client se primește un efect de comerț.
20. La scadență efectul se remite băncii spre încasare. Aceasta anunță societatea prin extrasul de cont că i s-a remis suma, iar comisionul bancar este 15.000 lei.
21. Se obțin și predau la depozitul de produse finite 10.000 bucăți, cost standard 2.000 lei/bucată. Din producția obținută se vând 7.000 bucăți, la preț de vânzare 2.600 lei/bucată. Costul efectiv al produselor finite, reieșit din calcul: 1.950 lei/bucată. La sfârșitul perioadei, rămâne o producție neterminată de 100.000 lei.
22. Se achită avansul chenzinal în sumă de 1.500.000 lei.
23. Se efectuează un import de marfă, factura furnizorului extern cuprinzând marfă "Z" în valoare de 5.000\$ la preț FOB. Declarația vamală de import cuprinde:
 - preț FOB 5.000\$ la un curs de 6.500 lei/\$;
 - cheltuieli de transport 800\$;
 - cheltuieli de asigurare pe timpul transportului 200\$;
 - taxele vamale 10%;
 - comision vamal 0,5%;
 - TVA 18%.
24. Marfa importată se vinde la intern, prețul de vânzare calculându-se cu o marjă brută de 40%, TVA 18%.
25. La termen se încasează creanța de la clientul intern.
26. Se scot la licitație 21.000.000 lei pentru transformarea în dolari. Din licitație rezultă 3.000\$.

27. Se achită factura de transport, factura de asigurare și 2.000\$ furnizorului extern, cursul dolarului la data plății fiind 6.650 lei/\$.
28. Se exportă 500 bucăți produse finite în condiția loco unitate primitoare, preț de vânzare 4\$/bucată. Se primește factura pentru cheltuielile de transport pe parcurs extern în sumă de 300\$. Cursul dolarului la data declarației vamale: 6.700 lei/\$.
29. La scadență se încasează parțial creanța externă în sumă de 1.500\$, cursul la încasare fiind 6.775 lei/\$.
30. Se înregistrează salariile datorate personalului astfel: în bani 6.200.000 lei și în natură 200 bucăți produse finite.
31. Se efectuează rețineri din salarii: pensia suplimentară 3%, fondul de șomaj 1%, impozit pe salarii 820.000 lei, rate 50.000 lei, imputații 70.000 lei, avans 1.500.000 lei.
32. Se înregistrează contribuția societății la asigurări sociale 25% și la protecție socială 5%.
33. Se separă fondul de sănătate 2% și se înregistrează fondul de risc 1%, comisionul la Camera de muncă 1%.
34. Se primește factura pentru consumul de energie 2.400.000 lei, TVA 18%.
35. Se primește și se achită pe loc factura pentru telefon 820.000 lei, TVA 18%.
36. Se achită comisioane bănci în sumă de 180.000 lei.
37. Se înregistrează consumul de materii prime în valoare de 4.500.000 lei și materiale auxiliare 1.250.000 lei.
38. Se achită în numerar cheltuieli de protocol 300.000 lei, TVA 18%.
39. Se primește un credit pe termen scurt în sumă de 12.000.000 lei, dobândă datorată pe perioada a trei exerciții 3.360.000 lei.
40. Se primește factura pentru reparații la mijloace fixe 4.800.000 lei, TVA 18%. Aceasta se eșalonează pe o perioadă de 4 ani.
41. Se facturează un serviciu clienților în valoare de 8.520.000 lei, TVA 18%.
42. Se efectuează o donație în numerar 800.000 lei.
43. Se scot din folosință obiecte de inventar 200.000 lei.
44. Se înregistrează amortizarea imobilizărilor necorporale (eșalonată pe doi ani) și a mijloacelor fixe, în sumă de 450.000 lei.
45. La închiderea exercițiului, cu ocazia inventarierii se constată: o lipsă imputabilă la materii prime, cost de achiziție 50.000 lei, preț de vânzare 65.000 lei, TVA 18%.
46. La 31 decembrie, cursul dolarului este de 7.000 lei/\$.

47. Se achită sumele reținute din salarii și contribuțiile întreprinderii.
48. Se calculează și înregistrează penalități datorate statului pentru plata cu întârziere de 5 zile a impozitului pe salarii și a CAS-ului.
49. Se încasează de la o altă societate, un dividend de 500.000 lei.
50. Se determină rezultatul exercițiului și dacă e profit se calculează și înregistrează impozitul pe profit.
51. Se repartizează profitul net pe destinații legale, la aprecierea rezolvitorului.

Se cere:

Înregistrarea cronologică și sistematică a operațiilor din cursul exercițiului, închiderea acestuia și întocmirea:

- a) decontului de TVA pe luna decembrie;
- b) declarației de impunere;
- c) bilanțului contabil propriu-zis și a
- d) contului "Profit și pierdere".

BALANTA DE VERIFICARE
SINTETICA
la data de 31 XII 1997 inainte de inchiderea exercitiului

SIMBOL CONT	DENUMIRE CONT	SOLDURI LA 1 IANUARIE		RULAJ CUMULAT		TOTAL SUME		SOLDURI	
		DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOR	CREDITOR	DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOARE	CREDITOARE
1012	CAPITAL SUBSCRIS VARSAT	0	16750000	0	0	0	16750000	0	16750000
106	REZERVE	0	3350000	0	0	0	3350000	0	3350000
107	REZULTATUL RAPORTAT	0	0	274298649	274298649	274298649	274298649	0	0
111	FONDUL DE DEZVOLTARE	0	0	0	10970056	0	10970056	0	10970056
118	ALTE FONDURI	0	9372392.6	0	0	0	9372392.6	0	9372392.6
119	REPARTIZAREA AMORTIZARII	0	0	10970056	0	10970056	0	10970056	0
121	PROFIT SI PIERDERE	282386	274581035.4	11260215439	11373073303	11260215439	11647654338.4	0	387438899.4
129	REPARTIZAREA PROFITULUI	0	0	0	282386	282386	0	0	0
1514	PROVIZIUNEA PENTRU PIERDERI DI	0	0	0	0	0	0	0	0
208	ALTE IMOBILIZARI NECORPORALE	1779662	0	3176188	0	4955850	0	4955850	0
2123	MASINI, UTILAJE, SI INSTALATII	4522770	0	18964000	0	23486770	0	23486770	0
2124	APARATE SI INSTALATII DE MASUR	0	0	250140380	0	250140380	0	250140380	0
2125	MULOACE DE TRANSPORT	6847250	0	27592175	0	34439425	0	34439425	0
2127	INV. GOSP	0	0	1150000	0	1150000	0	1150000	0
2128	UNELTE, ACCESORII DE PRODUCTIE	0	0	0	0	0	0	0	0
280	AMORTIZARI PRIVIND IMOBILIZARI	0	12360	0	111240	0	123600	0	123600
2813	AMORTIZAREA MASINILOR UTILAJEL	0	1694819	0	2409067	0	4103886	0	4103886
2814	AMORTIZAREA APARATELOR SI INST DE	0	0	0	15225489	0	15225489	0	15225489
2815	AMORTIZAREA MULOACELOR DE TRA	0	1560422	0	2786294	0	4346716	0	4346716
2818	AMORTIZAREA PLANTATIILOR	0	0	0	9583	0	9583	0	9583
300	MATERII PRIME	0	0	2096213686	1960465493	2096213686	1960465493	135748193	0
301	MATERIALE CONSUMABILE	0	0	758645213	664571351	758645213	664571351	94073862	0
321	OBIECTE DE INVENTAR	1240021	0	5157547	0	6397568	0	6397568	0
322	UZURA OBIECTELOR DE INVENTAR	0	1240021	0	5157547	0	6397568	0	6397568
332	LUCRARI SI SERVICII IN CURS DE	0	0	6986749946	0	6986749946	0	6986749946	0
401	FURNIZORI	0	106112014	8454888891	10297769566	8454888891	10403877980	0	1948989089
404	FURNIZORI DE IMOBILIZARI	0	0	252418485	252418485	252418485	252418485	0	0
408	FURNIZORI-FACTURI NESOSITE	0	0	0	0	0	0	0	0
409	FURNIZORI-DEBITORI	181546325	0	3513981639	2217480624	3513981639	2217480624	1296501015	0
411	CLIENTI	0	0	14048757371	13179289485	14230303696	13179289485	1051014211	0
419	CLIENTI CREDITORI	196218414	0	0	232791000	0	232791000	0	232791000
	DE REPORTAT	0	414673064	47963319665	40489106018	48159538079	40903779082	9895627276	2639868279

SIMBOL CONT	DENUMIRE CONT	SOLDURI LAI IANUARIE		RULAI CUMULAT		TOTAL SUME		SOLDURI	
		DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOR	CREDITOR	DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOARE	CREDITOARE
421	PERSONAL-REMUNERATII DATORATE	196218414	0	414673064	47963315665	40489106018	40903779082	9895627276	2639868279
423	AVANSURI A CORDATE PERSONALULUI	0	0	4191060	135749934	134967100	135749934	139158160	0
425	AVANSURI A CORDATE PERSONALULUI	0	0	36929529	36929529	36929529	36929529	0	0
426	DREPTURI DE PERSONAL NERIDICAT	0	0	0	935408	0	935408	0	935408
427	RETINERII DIN SALARII DATORATE	0	0	70000	70000	70000	70000	0	0
428	ALTE DATORII SI CREANTE IN LEG	0	0	1371720	86521308	85081675	86521308	86453395	67913
431	CONTRIBUTIA UNITATII LA ASIGUR	0	0	1482074	30233562	33741775	30233562	35223849	0
4312	CONTRIBUTIA SALARIATILOR PENTR	0	0	1931314	3507681	3965274	3507681	4158388	0
4371	CONTRIB. UNIT. LA CONSTIT. FON	0	0	322190	5985700	6748355	5985700	7070545	1084835
4372	CONTRIB. PERS. LA CONSTIT. FON	0	0	64438	1169227	1321758	1169227	1386196	0
441	IMPOZITUL PE PROFIT	0	0	8454543	305679265	244220505	305679265	252675048	0
4423	TVA DE PLATA	0	0	810701908	810701908	810701908	810701908	168948504	0
4424	TVA DEDUCTIBILA	783665	0	618703901	450539062	450539062	450539062	0	0
4426	TVA DEDUCTIBILA	0	0	1499504946	1499504946	1499504946	1499504946	0	0
4427	TVA COLECTATA	0	0	2142042015	2142042015	2142042015	2142042015	1	1
444	IMPOZITUL PE SALARII	0	0	1994987	65194017	75538267	65194017	77533254	12339237
446	ALTE IMPOZITE, TAXE SI VARSAMIN	0	0	42168410	186807861	144639451	186807861	0	0
447	FONDURI SPECIALE - TAXE SI VAR	0	0	165029	4794209	5398684	4794209	5563713	769504
448	ALTE DATORII SI CREANTE CU BUG	0	0	0	0	0	0	0	0
449	DIVIDENDE DE PLATA	0	0	379515692	379515692	274298649	379515692	653814341	0
457	CREDITORI DIVERSI	0	0	74494647	78119600	615909330	78119600	690404177	274298649
471	CHELTUIELI INREGISTRATE IN AVA	130320	0	0	5151884667	514850137	5152015187	514850137	612284577
472	VENITURI INREGISTRATE IN AVANS	0	0	0	133840000	7987911460	133840000	7987911460	7165050
473	DECONTARI DIN OPERATIUNI IN CU	0	0	0	5140080	0	5140080	5140080	0
476	DIFERENTE DE CONVERSIE-ACTIV	2960000	0	0	0	2960000	2960000	0	0
477	DIFERENTE DE CONVERSIE-PASIV	0	0	14321384	14321384	0	14321384	14321384	0
5121	DISPONIBIL LA BANCA IN LEI	11984819	0	0	13903631998	12297169901	13915616817	14321384	0
5124	DISPONIBIL LA BANCA IN DEVEZE	731331113	0	0	1642480665	2760783247	2373811778	2760783247	386971469
5125	SUME IN CURS DE DECONTARE	0	0	0	1349637636	1349637636	1349637636	1349637636	0
5187	DOBINZI DE PRIMIT	0	0	0	29438408	9028931	29438408	9028931	20409477
5311	CASA IN LEI	40206	0	0	559050000	550199952	559054021	550199952	8854059
5314	CASA IN DEVEZE	0	0	0	198002342	198002342	198002342	198002342	0
542	AVANSURI IN REGIE	0	0	0	150964965	136145641	150964965	136145641	0
600	CHELTUIELI CU MATERIIILE PRIME	0	0	0	1961733907	1961733907	1961733907	1961733907	0
601	CHELTUIELI CU MATERIALELE CONS	0	0	0	715269974	715269974	715269974	715269974	0
	DE REPORTAT	943412551,6	0	943412552	80169946046	80169946046	81113358598,4	11791889817,4	11791889817

SIMBOL CONT	DENUMIRE CONT	SOLDURI LA 1 DEBITOARE	ANUARIE CREDITOARE	RULAI CUMULAT DEBITOR	CREDITOR	TOTAL SUME DEBITOARE	CREDITOARE	SOLDURI DEBITOARE	CREDITOARE
	REPORT	943412551.6	943412552	80169946046	5157547	8111335898.4	81113358598	11791889817.4	11791889817
602	CHELTUIELI PRIVIND OBIECTELE D	0	0	5157547	5157547	5157547	5157547	0	0
604	CHELTUIELI PRIVIND FURNITURILE	0	0	7325275	7325275	7325275	7325275	0	0
605	CHELTUIELI PRIVIND ENERGIA SI	0	0	490646	490646	490646	490646	0	0
611	CHELTUIELI CU INTRINEREA SI	0	0	17235665	17235665	17235665	17235665	0	0
612	CHELTUIELI CU REDEVENTELE, LOCA	0	0	450000	450000	450000	450000	0	0
613	CHELTUIELI CU PRIMELE DE ASIGU	0	0	21454803	21454803	21454803	21454803	0	0
621	CHELTUIELI CU COLABORATORII	0	0	83739900	83739900	83739900	83739900	0	0
622	CHELTUIELI PRIVIND COMISIOANEL	0	0	0	0	0	0	0	0
623	CHELTUIELI DE PROTOCOL, RECLAMA	0	0	17517910	17517910	17517910	17517910	0	0
624	CHELTUIELI TRANSPORT	0	0	154217584	154217584	154217584	154217584	0	0
625	CHELTUIELI CU DEPLASARI, DETASA	0	0	162263988	162263988	162263988	162263988	0	0
626	CHELTUIELI POSTALE SI TAXE DE	0	0	9511169	9511169	9511169	9511169	0	0
627	CHELTUIELI CU SERVICIILE BANCA	0	0	28502205	28502205	28502205	28502205	0	0
628	CHELTUIELI ALTE SERVICII TERTI	0	0	7248282245	7248282245	7248282245	7248282245	0	0
635	CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE SI	0	0	20213684	20213684	20213684	20213684	0	0
641	CHELTUIELI CU SALARIILE PERSON	0	0	134967100	134967100	134967100	134967100	0	0
6451	CONTRIBUTIA UNITATII LA ASIGUR	0	0	33741775	33741775	33741775	33741775	0	0
6452	CONTRIBUTIA UNITATII PENTRU AJ	0	0	6748355	6748355	6748355	6748355	0	0
658	ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE	0	0	279661	279661	279661	279661	0	0
665	CHELTUIELI DRI DIFERENTE DE CU	0	0	78917335	78917335	78917335	78917335	0	0
666	CHELTUIELI PRIVIND DOBINZILE	0	0	4267746	4267746	4267746	4267746	0	0
671	CHELTUIELI EXCEPTIALE PRIVIN	0	0	8583752	8583752	8583752	8583752	0	0
681	CHELTUIELI DE EXPLOATARE PRIVI	0	0	20541673	20541673	20541673	20541673	0	0
6813	CHELTUIELI DE EXPLOAT. PRIVIND	0	0	0	0	0	0	0	0
691	CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PRO	0	0	244220505	244220505	244220505	244220505	0	0
704	VENITURI DIN LUCRARI EXECUTATE	0	0	3963448265	3963448265	3963448265	3963448265	0	0
708	VENITURI DIN ACTIVITATEA ANEX	0	0	123963010	123963010	123963010	123963010	0	0
711	VENITURI DIN PRODUCTIA STOCATA	0	0	6986749946	6986749946	6986749946	6986749946	0	0
758	ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE	0	0	7135002	7135002	7135002	7135002	0	0
765	VENITURI DIN DIFERENTE DE CURS	0	0	111001805	111001805	111001805	111001805	0	0
766	VENITURI DIN DOBANZI	0	0	180775275	180775275	180775275	180775275	0	0
7862	VENITURI FINANCIARE DIN PROVIZ	0	0	0	0	0	0	0	0
	TOTALURI	943412551.6	943412552	99851649872	99851649872	100795062524.4	100795062424	11791889817.4	11791889817

Manager,

Director ec.,

SIMBOL CONT	DENUMIRE CONT	SOLDURI LA 1 IANUARIE		RULAJ CUMULAT		TOTAL SUME		SOLDURI	
		DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOR	CREDITOR	DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOARE	CREDITOARE
1012	CAPITAL SUBSCRIS VARSAT	0	500000	0	0	0	500000	0	500000
106	REZERVE	0	100000	0	0	0	100000	0	100000
111	FONDUL DE DEZVALTARE	0	9048719	1773270	1773270	1773270	0	9048719	0
118	ALTE FONDURI	0	0	0	0	0	0	1773270	0
119	REPARITZAREA AMORTIZARII	0	0	1773270	0	1773270	0	0	0
121	PROFIT SI PIERDERE	0	9033037	51762490	48990789	51762490	58023826	0	6261336
129	REPARITZAREA PROFITULUI	9033037	0	0	9033037	9033037	0	0	0
2124	APARATE SI INSTALATII DE MASUR	6493399	0	0	0	6493399	0	6493399	0
2127	INV. GOSP	3580390	0	1600000	0	5180391	0	5180391	0
2814	AMORTIZ APARATELOR SI INST DE	0	671023	0	634890	0	1305915	0	1305915
2817	AMORTIZAREA PLANTATIILOR	0	354046	0	1138380	0	1492426	0	1492426
321	OBIECTE DE INVENTAR	6042679	0	31356	0	6074035	0	6074035	0
322	UZURA OBIECTELOR DE INVENTAR	0	6035679	0	31356	0	6067035	0	6067035
401	FURNIZORI	0	3566149	14268184	16129563	14268184	19695812	0	5427628
404	FURNIZORI DE IMOBILIZARI	1888000	0	0	1888000	1888000	0	0	0
409	FURNIZORI-DEBITORI	2473000	0	57424622	47643034	59398622	47643034	12255588	0
411	CLIENTII	0	0	0	0	0	0	0	0
418	CLIENTI FACURI DE INTOCMII	0	0	0	0	0	0	0	0
419	CLIENTII CREDITORI	0	0	0	0	0	0	0	0
421	PERSONAL-REMUNERATI DATORATE	0	12890000	12890000	12890000	12890000	0	0	0
4311	CONTRIBUTIA UNIFATI LA ASIGUR	0	2446250	3222500	2446250	3222500	0	776250	0
4312	CONTRIBUTIA SALARIILOR PENTR	0	0	386700	386700	386700	0	0	0
4374	CONTRIB. UNIT. LA CONSTIT. FON	0	475750	644500	475750	644500	0	168750	0
4372	CONTRIB. PERS. LA CONSTIT. FON	0	0	128900	128900	128900	0	0	0
441	IMPOZITUL PE PROFIT	1602083	0	128900	3926842	4722417	3926842	795573	0
4423	TVA DE PLATA	0	829800	6218219	6364663	7194463	0	976244	0
4426	TVA DEDUCTIBILA	0	0	2394872	2394872	2394872	0	0	0
4427	TVA COLLECTATA	0	0	8759535	8759535	8759535	0	0	0
444	IMPOZITUL PE SALARII	0	0	3853734	3853734	3853734	0	0	0
446	ALTE IMPOZITE, TAXE SI VARSAMIN	0	0	479011	479011	479011	0	0	0
447	FONDURI SPEC	0	24200	380600	515600	380600	539800	0	159200
457	DIVIDENDE DE PLATA	0	9372573	9372577	0	9372577	9372573	4	0
458	ALTE DECONTARI CU ASOCIATII	0	0	0	0	0	0	0	0
DE REPORTAT		31174590	39535228	17947872	170829276	210653263	210364504	32572262	32283503

SIMBOL CONT	DENUMIRE/CONT	SOLDURI LA 1 IANUARIE		RULAJ CUMULAT		TOTAL SUME		SOLDURI	
		DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOR	CREDITOR	DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOARE	CREDITOARE
462	CREDITORI DIVERSI	31174590	39535228	179478672	170829276	210653263	210364504	32572262	32283503
471	CHELTUIELI INREGISTRATE IN AVA	0	0	0	0	0	0	0	0
473	DECONTARI DIN OPERATIUNI IN CU	5040169	357692	0	4326000	357692	4683692	3079399	4326000
5121	DISPONIBIL LA BANCA IN LEI	0	544000	0	0	0	544000	0	544000
5187	DOBINZI DE PRIMUT	1988979	0	29549614	30063668	31538593	30063668	1474925	0
5311	CASA IN LEI	25643	0	268625	281988	294268	281988	12280	0
601	CHELTUIELI CU MATERIALELE CONS	2207539	0	31364485	33557386	33557386	33557386	14638	0
602	CHELTUIELI PRIVIND OBIECTELE D	0	0	847951	847951	847951	847951	0	0
604	CHELTUIELI PRIVIND FURNITURILE	0	0	31356	31356	31356	31356	0	0
611	CHELTUIELI CU INTRETINEREA SI	0	0	2655121	2655121	2655121	2655121	0	0
612	CHELTUIELI CU REDEVENIENTELE LOCA	0	0	73000	73000	73000	73000	0	0
613	CHELTUIELI CU PRIMELE DE ASIGU	0	0	6745496	6745496	6745496	6745496	0	0
621	CHELTUIELI CU COLABORATORII	0	0	187500	187500	187500	187500	0	0
623	CHELTUIELI DE PROTOCOL RECLAMA	0	0	4900000	4900000	4900000	4900000	0	0
624	CHELTUIELI CU TRANSPORTUL DE B	0	0	250000	250000	250000	250000	0	0
626	CHELTUIELI CU SERVICIILE BANCA	0	0	367000	367000	367000	367000	0	0
627	CHELTUIELI CU SERVICIILE TAXE DE	0	0	159115	159115	159115	159115	0	0
635	CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE SI	0	0	567950	567950	567950	567950	0	0
641	CHELTUIELI CU SALARIILE PERSON	0	0	3228052	3228052	3228052	3228052	0	0
6451	CONTRIBUTIA UNITATII LA ASIGUR	0	0	257800	257800	257800	257800	0	0
6452	CONTRIBUTIA UNITATII PENTRU AJ	0	0	12890000	12890000	12890000	12890000	0	0
681	CHELTUIELI DE EXPLOATARE PRIVI	0	0	3222500	3222500	3222500	3222500	0	0
691	CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PRO	0	0	644500	644500	644500	644500	0	0
704	VENITURI DIN LUCRARI EXECUTATE	0	0	1773270	1773270	1773270	1773270	0	0
766	VENITURI FINANCIARE	0	0	3926842	3926842	3926842	3926842	0	0
	TOTALURI	40436920	40436920	332739330	332739330	373176251	373176251	37153504	37153503

Manager,

Director ec.,

BALANȚA DE VERIFICARE

Simbol Cont	Denumire cont	Solduri la 1 ianuarie	
		Debitoare	Creditoare
1012	Capital subscris vărsat	0,00	500.000,00
106	Rezerva	0,00	100.000,00
111	Fondul de dezvoltare	0,00	0,00
118	Alte fonduri	0,00	9.048.719,00
119	Repartizarea amortizării	0,00	0,00
121	Profit și pierdere	0,00	9.033.037,00
129	Repartizarea profitului	9.033.037,00	0,00
2124	Aparate și instalații de măsură	6.493.399,00	0,00
2127	Inv. gosp.	3.580.391,00	0,00
2814	Amortizarea aparatelor și inst. de	0,00	671.025,00
2817	Amortizarea plantațiilor	0,00	354.046,00
321	Obiecte de inventar	6.042.679,00	0,00
322	Uzura obiectelor de inventar	0,00	6.035.679,00
401	Furnizori	0,00	3.566.149,00
404	Furnizori de imobilizări	0,00	0,00
409	Furnizori - debitori	1.888.000,00	0,00
411	Clienți	2.475.000,00	0,00
418	Clienți - facturi de întocmit	0,00	0,00
419	Clienți creditori	0,00	0,00
421	Personal - remunerații datorate	0,00	0,00
4311	Contribuția unității la asigurări	0,00	0,00
4312	Contribuția salariaților pentru	0,00	0,00
4371	Contrib. unit. la constit. fond	0,00	0,00
4372	Contrib. pers. la constit. fond	0,00	0,00
441	Impozitul pe profit	1.662.085,00	0,00
4423	TVA de plată	0,00	829.800,00
4426	TVA deductibilă	0,00	0,00
4427	TVA colectată	0,00	0,00
444	Impozitul pe salarii	0,00	0,00
446	Alte impozite, taxe și vărsăminte	0,00	24.200,00
447	Fonduri spec.	0,00	9.372.573,00
457	Dividende de plată	0,00	0,00
458	Alte decontări cu asociații	0,00	357.693,00
462	Creditori diverși	0,00	0,00
471	Cheltuieli în avans	5.040.169,00	0,00
472	Venituri în avans	0,00	11.094.000,00
5121	Disponibil la bancă în lei	41.988.979,00	0,00
5187	Dobânzi de primit	25.643,00	0,00
5191	Credite pe termen scurt	0,00	40.000.000,00
5311	Casa în lei	12.207.539,00	0,00
542	Avansuri de trezorerie	550.000,00	0,00
	De reportat	90.986.921,00	90.986.921,00

FINANCIAR-CONTABILĂ

de MIRCEA GUJA

PRIMIRI DE BANI	↓	1	PE LINGA CASA !	↓	A DA PUȚIN LICHID !	↓	S	NETE ÎN CONT !	↓	X	LOCURI DE COMERT	↓	P
FONDURI ALOCATE			CISTIGURI, BENEFICII		50% DIN SUMĂ !			UNSPREZECE ÎN VIITOR !			VENIT... NECURAT		
	↓	I		↓	N	↓	V		↓	E		↓	S
INSTRUMENTE DE PLATĂ	→	C		→	A	→	E		→	R	CONTABILE ÎN EST !	→	L
AVERE ÎN NUMERAR											TABLOU CONTABIL		E
	↓	B		↓	A	↓	N	VECHE MĂSURA ... LA LOCAL !	↓	I		↓	O
TABELE GENERALE	→	S		→	I	→	N	UNITATE DE MĂSURA A INFOR- MAȚIEI	↓	P		↓	T
A GRESI DRUMUL													I
	↓	R		↓	A	↓	T	LEI... ÎN PLIC !	↓	C		↓	E
								VENIT... EFFECTIV					
DRUMUL DE URMAT	→	R		→	U	→	T	COTĂ FIXĂ DE PLATĂ	↓	A		↓	T
O MONEDĂ EUROPEANĂ								INSTRUMENTE DE PLATĂ					A
↓	↓	E		↓	U	↓	R	INGRIJIT DE FEMEI	↓	O		↓	
								OCROTIRE, SPRIJIN			DOBÎNDA		
	↓	C	REPETARE DE CALCUL	→	I	→			↓	R		↓	T
			PARTI- CULAR										
	↓	U	ARE ACEEASI VALOARE	→		→		A	↓	O	NUMĂR REDUS	→	N
			A COMUNICA OFICIAL								A VENI CU CEVA		R
RUPT LA MIJLOC !	→	R		→	A	→		FIRE	↓	A		↓	T
ÎN ORAȘ !								FLUIER LA ÎNAIN- TARE !					E
	↓	D		↓	I	↓	V		↓	I		↓	D
													E
PROFITURI DIN ACȚIUNI	→	V		→	I	→	L	NIMB	↓	A		↓	O
CASA LUXOASĂ								JOS ÎN GOLF !					R
	↓	B		↓	A	↓	Z	ECO- NOMIC... PENTRU CONTABILI	↓	L		↓	I
													C
FUNDA- MENT	→	T		→	A	→	R		↓	E		↓	S
TAXĂ OFICIALĂ								CARDINAL ÎN INVESTIȚII !					T

BIBLIOGRAFIE

- Camenită D.** - Introducere în contabilitate - Ed. Lito ASE, 1991
- Camenită D., Cârligel G., Dumitrana M., Negruțiu M., Passler L.** - Contabilitate comercială - Ed. Lito ASE, 1988
- Feleagă N., Ionașcu I.** - Contabilitate financiară - Ed. Economică, 1993
- Ristea M.** - Noul sistem contabil din România - Ed. Cartimex, 1994
- Timariu D., Popescu Gh., Passler L.** - Contabilitatea teoretică și comercială - Ed. Didactică și Pedagogică, București, 1981
- Vișan D.** - Noul sistem contabil în comerțul exterior - Ed. Economică, 1994
- Belletante B., Poty C.** - Comptabilité: Analyse approfondie par type de partenaire - Ellipses, 1991
- Chareaux** - Gestion financière - Litec, 1991
- Gilbert A.** - Comptabilité générale, Dunod, Paris, 1972
- Garnier P.** - La technique comptable approfondie et les comptabilités spéciales, Dunod, Paris, 1972
- Guinamard R.** - La comptabilité générale - Armand Colin, 1984
- Guizard et Pérochon** - La nouvelle technique comptable, Paris, 1982
- Mikoe A., Guardia J. C., Stalony H.** - Comptabilité analytique et controle de gestion, Dunod, Paris, 1991
- Pérochon C.** - Comptabilité générale - Ed. Foucher, 1986
- *** - Legea Contabilității, nr. 82/1991
- *** - Regulamentul privind aplicarea Legii Contabilității
- *** - Planul de Conturi General
- *** - Ordonanța nr. 3/1992 privind TVA
- *** - Legea nr. 15/1994 privind amortizarea imobilizărilor
- *** - Ordonanța nr. 70/1994 privind impozitul pe profit

Tiparul executat sub comanda nr. 80 042

Regia Autonomă a Imprimeriilor
Imprimeria „CORESI” București
ROMÂNIA



ISBN 973-95308-9-3

LEI 39.000